● الادارة العامة
● العدد ٧٢
● ربيع الآخر ١٤١٢هـ
● اكتوبر ١٩٩١م

دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الايجابى فى بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية

د. محمد شريف توفيق*
د. حمدى محمود قادوس**

موجز الدراسة :

يتناول هذا البحث دراسة اختبارية لمدى تفسير المدخل الإيجابى فى نظرية المحاسبة لقرارات اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة بالشركات المساهمة السعودية والعوامل المؤثرة فى هذه القرارات. ويتركز البحث حول تطوير الفرضيات التى يقدمها المدخل الإيجابى بما يتلاءم مع الظروف البيئية للمملكة، ثم اختبار مدى صحة هذه الفرضيات باستخدام المعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات السعودية، وذلك لتفسير بواعث اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. وقد اظهر البحث ان العوامل البيئية المتمثلة فى راى مراقب الحسابات ودرجة التحفظ شكلت اكثر العوامل تاثيراً فى قرارات اختيار الشركات السعودية لسياساتها المحاسبية، وهى عوامل تختلف عن تلك التى اثبتت الدراسات الاختبارية للمدخل الإيجابى تاثيرها فى قرارات اختيار السياسات المحاسبية للشركات الأمريكية. اما بالنسبة للعوامل الاقتصادية المؤثرة فى عملية الاختيار المحاسبى بالمملكة، فقد اثبت البحث وجود بعضها ولكن بتاثيرات متباينة عنها فى الولايات المتحدة. وفى ضوء اعتبار ان فرضيات المدخل الإيجابى المعروفة تكاد تكون صيغت واختبرت فى الولايات المتحدة فقط، فقد اسهم البحث بدور رائد فى مجالين : الأول تطوير صياغة تلك الفرضيات بما يتناسب مع الاعتبارات البيئية المحلية ومن ثم اختبار هذه الفرضيات للوقوف على العوامل المؤثرة فى قرارات اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة، والثانى استخدام نتائج الدراسة الاختبارية فى تقديم توصيات لاستكمال بناء معايير المحاسبة السعودية. وهذه الدراسة تشكل فى الواقع اول استخدام للمدخل الإيجابى، سواء بصورته الحالية او المطورة، كمنهج معاون فى بناء المعايير المحاسبية.

---

* أستاذ المحاسبة المشارك بمعهد الإدارة العامة بالرياض.

** أستاذ المحاسبة المشارك بمعهد الإدارة العامة بالرياض.

مقدمة :

تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال إصدار معايير المحاسبة. ويتزايد الاهتمام - بصفة عامة - بهذا المجال الوطنى الهام من منطلق أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع يؤدى إلى تنظيم الممارسات المحاسبية، بحيث تحقق نفعًا عامًا للمجتمع. ويتمثل هذا النفع فى توفير الأداة المناسبة لقياس نتائج النشاطات الاقتصادية لوحدات المجتمع، ثم فى عدالة إيصالها إلى الأطراف أو الطوائف المعنية بهذه النشاطات. وهذا فى مجمله يؤثر بصفة مباشرة على اتخاذ العديد من القرارات المرتبطة بحجم ونوعية النشاط الاقتصادى الكلى.

وفى مجال بناء معايير تنظيم السياسة المحاسبية تواجه الجهة المعنية ببناء المعايير عادة بعدة بدائل تتركز من ناحية فى الاستراتيجية العامة التى ستتبع فى التنظيم، وتتراوح هذه البدائل عادة بين التوحيد الجزئى، والتوحيد شبه الكامل لمقومات المحاسبة المالية[1]، وتتركز من ناحية اخرى فى أسلوب التنفيذ من حيث تحديد الجهاز الذى سيعنى بتنظيم السياسة المحاسبية ومسئولياته وتنظيمه، وتحديد أولوية ونوعية المعايير التى يتعين بناؤها، وأخيرًا تحديد الأسلوب الذى سيتبع فى بناء المعايير، من حيث توصيف إجراءات الإصدار وتفاصيل كل معيار على حدة ومكوناته ونطاق تطبيقه.

وعلى الرغم من أن قضية بناء المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية تشكل أهمية قصوى للمجتمع - لما لها من آثار مباشرة فى قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل والرقابة على استخدام الموارد فى النشاطات الاقتصادية - فإن تقدم سبل القياس فى مختلف مجالات المعرفة لم يستطع أن يوفر أى وسيلة مناسبة يمكن بها التعرف على الأسلوب الأمثل لبناء المعايير، أو تحديد التصور الكلى أو الجزئى لبناء السياسة المحاسبية للمجتمع. لذلك فإنه ليست هناك حلول جاهزة لتنظيم السياسة المحاسبية، وإنما من المناسب بناء المعايير من منطلق ظروف وواقع الممارسة الفعلية بالمجتمع.

وتقديرًا من حكومة المملكة العربية السعودية للدور الحيوى الذى تلعبه المحاسبة فى خدمة الاقتصاد الوطنى، صدر قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ[2] بشأن أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام. وقد صدر المعيار الأخير بصفة إرشادية (غير ملزمة للشركات السعودية الواقعة فى نطاقه). وبعد أربعة أعوام صدر قرارا وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ ورقم ١٤٠٩ وتاريخ ١٤١٠/١٢/١هـ[3] متضمنين إلزامية وتعديل فقرات معينة من المعيار. وبنظرة متعمقة

لتجربة المملكة الرائدة فى مضمار تنظيم السياسة المحاسبية يتبين أنها تركزت فى بناء الإطار الفكرى (المفاهيمى) للمحاسبة فى المملكة، ثم أعقبه إصدار معيار واحد للعرض والإفصاح العام انطلق من هذا الإطار الفكرى. إلا أنه مع مرور خمسة أعوام على اتخاذ قرار تنظيم السياسة المحاسبية للمملكة والتحول نحو إلزامية المعيار وإدخال بعض التعديلات عليه، إلى جانب عدم صدور أى معيار لتنظيم المزاولات حتى الآن، فإن الحاجة تبدو ماسة إلى دعم هذا التنظيم والعمل على استمراريته بخطا عملية، تتمثل فى استكمال بناء معايير المزاولات المحاسبية السعودية، من منطلق واقع بيئة النشاط الاقتصادى للمملكة.

وبإلقاء الضوء على تجارب الدول السابقة فى مضمار بناء معايير المحاسبة يتضح أنها بدأت تأخذ طابعها المميز - فى صورة ضوابط متكاملة للمزاولات - اعتبارًا من السبعينيات. ومنذ هذا الوقت تكاد مناهج بناء المعايير تكون قد تركزت فى استخدام المدخل المعيارى (القياسى أو الاستنباطى أو الاستدلالى)، ومنهج تبنى المعايير الدولية ومنهج تبنى المعايير المعمول بها فى إحدى الدول السابقة فى هذا المجال [٤]. ونظر لأن المنهجين الأخيرين يعتمدان على استيراد معايير أجنبية والعمل أحيانا على تطويعها لتتناسب مع ظروف الدولة التى ستطبق بها - وهو بديل لم تأخذ به المملكة فى بناء ما صدر من المعايير السعودية - يمكن القول إن المنهج الأساسى فى بناء المعايير تمثل فى المدخل المعيارى. وبالنسبة للولايات المتحدة بصفة خاصة فقد استخدمت هذا المنهج فى بناء الإطار الفكرى للمحاسبة بها فى نهاية السبعينيات، وأيضاً فى محاولات التنظير المحاسبى التى سبقته. كما أن هذا المدخل يكاد يكون هو الدعامة الرئيسية التى اعتمدت عليها المملكة فى صياغة أهداف ومفاهيم المحاسبة وبناء معيار العرض والإفصاح التى أصدرتها وزارة التجارة عام ١٤٠٦هـ .

وعلى الرغم مما أظهره المدخل المعيارى من نجاح نسبى تمثل من ناحية فى سيطرته على محاولات التنظير المحاسبى لفترة طويلة، ومن ناحية أخرى فى بناء بعض معايير المحاسبة، فإن هذا المدخل يمكن أن يؤخذ عليه عدة مآخذ، أهمها : بناؤه لمعايير المحاسبة من منطلق أهداف شمولية لقطاعات المستخدمين، وذلك على الرغم من أن الدراسات الاختبارية أوضحت عدم تجانس احتياجات هذه القطاعات [٥]، وتركيزه على الصلاحية الداخلية المتمثلة فى الاتساق المنطقى بين عناصره وذلك على حساب افتقاده الكامل للصلاحية الخارجية (الاختبارية)، وبناؤه للمعايير من نموذج مغلق يفتقد الملاحظة والتجريب ومراعاة البواعث المختلفة التى تدفع الإدارة لاتخاذ قرارات اختيار السياسات المحاسبة المطبقة. وهذه جميعًا اعتبارات يتعين أخذها بعين الاعتبار فى مختلف مراحل تنظيم السياسة المحاسبية،

وخصوصا فى حالات غياب المعايير المنظمة للمزاولات، أو قبل اتخاذ قرارات سريانها، أو فى مراحل تطويرها، أو حتى فى حالات وجودها مع السماح بأكثر من بديل واحد للتطبيق.

ومع نهاية السبعينيات اتجه البحث المحاسبى بخطًا واسعة نحو استخدام المدخل الإيجابى فى مجالات التنظير المحاسبى، وتحليل بواعث الإدارة فى تبنى السياسات المحاسبية. وقد استخدم فى هذا الشأن الطريقة العلمية (الملاحظة وصياغة الفرضيات واختبارها) فى تحليل العلاقات المركبة والمتداخلة بين قرارات التقرير المحاسبى المالى والعوامل الاقتصادية المؤثرة فى رفاهية الأطراف المشاركة فى إعداد تلك التقارير. وفيما يتعلق باستخدام المدخل الإيجابى مع المعايير المحاسبية، فقد ركزت البحوث فى هذا الشأن على تقييم البواعث الاقتصادية لتبنى طرق محاسبية معينة، صدرت بالفعل بشأنها معايير محاسبية فى الولايات المتحدة، وتم تقييم تلك البواعث - بدراسات اختبارية - قبل سريان هذه المعايير[٦].

والواقع أن النتائج التى توصلت إليها الأبحاث فى مجال استخدام المدخل الإيجابى فى دراسة البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى، قد أثبتت صحة معظم فرضيات هذا المدخل فى الولايات المتحدة، وهى بيئة محاسبية وصلت إلى درجة عالية من التقدم والتطور، سواء على مستوى الممارسة أو على المستوى الأكاديمى، ولكن لم يسبق استخدام المدخل الإيجابى أو اختبار فرضياته خارج الولايات المتحدة، خاصة فى الدول التى قد تختلف فيها درجة التقدم والتطور المحاسبى، وهو أمر يمكن أن يظهر فيه دور مؤثر لعوامل أخرى غير اقتصادية (بيئية) فى عملية الاختيار المحاسبى. وبمعنى آخر يمكن القول إن معظم الدراسات فى مجال المدخل الإيجابى قد افترضت انعدام أثر العوامل غير الاقتصادية، وأهمها الاعتبارات البيئية للممارسات المحاسبية، وذلك سواء فى دراسة بواعث تبنى السياسات المحاسبية أو فى بناء معايير المزاولات، خصوصا فى الدول التى مازالت مهنة المحاسبة فيها فى دور التطوير والتكوين، حيث ينتظر أن يلعب العرف المحاسبى وغيره من البواعث البيئية دورًا يمكن أن يكون مؤثرًا فى الاختيار المحاسبى.

ولأن الباحثين يقدران أن المملكة العربية السعودية بصدد استكمال بناء معايير المحاسبة بها، وأن هذا البناء لابد أولًا أن يتجاوز بعض جوانب قصور المدخل المعيارى السابق الإشارة إليها، وثانيًا أن ينطلق كنقطة بداية من تحليل أهم الممارسات الفعلية للمنشآت السعودية كأساس لبناء معايير المزاولات، فقد عنينا بإجراء دراسة اختبارية على التقارير المالية التى نشرتها الشركات المساهمة السعودية فى خلال الأعوام الأربعة الأخيرة

طبقًا للمدخل الإيجابى (بعد تطوير فرضياته لتناسب ظروف التطبيق بالمملكة)، وباستخدام نتائج هذه الدراسة الاختبارية فى تقديم التوصيات المناسبة لاستكمال بناء معايير المزاولات بالمملكة.

أهمية البحث :

فى ضوء الاعتبارات السابقة يعنى البحث بتطوير الفرضيات الأساسية للمدخل الإيجابى، لتتناسب مع الظروف البيئية للممارسات المحاسبية فى المملكة، ثم تطبيقها من خلال إجراء دراسة اختبارية على القوائم المالية التى نشرتها الشركة السعودية فى خلال الفترة اللاحقة لصدور معيار العرض والإفصاح العام (١٤٠٦-١٤٠٩هـ/ ١٩٨٥-١٩٨٩م). ويتمثل هدف هذه الدراسة فى التعرف على الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة بهذه الشركات، وتحديد أهم العوامل المفسرة لاختيار تلك الطرق، ثم استخدام نتائج هذا التحليل فى تحديد الاستراتيجيات الرئيسية التى يمكن أن يوصى بتبنيها عند بناء المعايير الرئيسية لتنظيم المزاولات المحاسبية الرئيسية فى المملكة.

وبناءً عليه فإن البحث يخدم أهداف المشروع الوطنى الذى تتبناه وزارة التجارة وجمعية المحاسبة السعودية حاليًا لاستكمال بناء معايير المحاسبة بالمملكة، وذلك من عدة زوايا أهمها : بيان موقف التطبيق الميدانى لأهم الاستراتيجيات المحاسبية المستخدمة بالشركات المساهمة السعودية، والوقوف على البواعث الداخلية والخارجية لاستخدامها، واستخدام دوافع التطبيق العملى فى تحديد كل من الاستراتيجيات التى يوصى بإجازتها فى معايير المزاولات، والتوصية بأهم الاعتبارات التى يجب أخذها فى الاعتبار عند تنفيذ تلك المعايير. وأخيرًا فإنه طبقا للمدخل الإيجابى لنظرية المحاسبة يقدم البحث عمومًا لمتخذ القرارات المنظمة للسياسة المحاسبية تنبؤات مسبقة وتفسيرات للنتائج أو الآثار الاقتصادية المترتبة على المعايير المقترحة[٧].

أهداف البحث :

١ - تقييم التفسيرات الأساسية للمدخل الإيجابى بشأن تبرير عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية كما وردت فى الفكر المحاسبى الأمريكى، ثم تطويرها لتناسب الدراسة الاختبارية خارج الولايات المتحدة (التطبيق بالمملكة).

٢ ـ استخدام التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية فى اختبار كل من الفـرضيات الأساسية والمطورة للمدخل الإيجابى، بشأن بواعث الإدارة لاختيار الطرق المحاسبية الرئيسية.

٣ ـ استخدام نتائج اختبار فرضيات المدخل الإيجابى فى اقتراح ما يلزم لدعم المشروع الوطنى لبناء معايير المزاولات المحاسبية فى المملكة.

فرضية الدراسة :

فى ضوء ما سبق الإشارة إليه من إمكان تأثير العوامل البيئية فى عملية الاختيار المحاسبى بالدول التى ما زالت فيها مهنة المحاسبة فى دور التكوين والتطوير، يمكن تطوير الفرضية الأساسية للمدخل الإيجابى لتلائم بيئة المحاسبة بالمملكة على النحو التالى :

تلعب كل من العوامل البيئية والعوامل الاقتصادية دورًا مؤثرًا فى عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

وتتمثل أهمية هذا التطوير فى أنه فى حالة إثبات صحة هذه الفرضية، يستوجب الأمر مراعاة العوامل البيئية والاقتصادية مجتمعة عند بناء معايير المزاولات المحاسبية فى المملكة العربية السعودية. وسوف تتم دراسة وتحليل هذه الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها فى القسم الثالث من البحث.

تصميم البحث :

حتى يمكن تحقيق الأهداف السابقة اتبع البحث المنهج التالى :

ـ تحليل مقومات المدخل الإيجابى المعروفة بشأن تفسير عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية، ثم تقييمها لبيان جوانب قصور المدخل بالنسبة لمراعاة أثر العوامل المحددة للبيئة المحاسبية السائدة، خصوصا بالنسبة للدول التى مازالت مهنة المحاسبة بها فى طور التكوين.

ـ تحـديـد العوامل التى يمكن أن تؤثر فى قرار اختيار السياسة المحاسبية، فى ضوء الفرضيات الأساسية للمدخل الإيجابى وتلك المقترحة لمراعاة أثر العوامل البيئية.

ـ تطبيق نمـاذج الانحـدار والبـروبيت، PROBIT (باستخدام الفرضيات الأساسية والمقترحة للمدخل الإيجابى)، فى تحديد العوامل المفسرة المعنوية لعملية الاختيار المحاسبى فى المملكة، من واقع التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية.

المالية

- استخدام كل من نتائج الدراسة الاختبارية واستطلاعات آراء مراقبى الحسابات (من واقع قائمة استقصاء وردت بملحق البحث) فى تقديم التوصيات المناسبة لدعم معايير المملكة.

عينة البحث :

أجرى البحث على التقارير المالية المنشورة فى الفترة من ١٤٠٦-١٤٠٩هـ (١٩٨٥-١٩٨٩) لعينة حجمها ٢٨ شركة مساهمة، تتوزع على قطاعات : الزراعة والصناعة (الإسمنت ومواد البناء - الصناعات البترولية - الصناعات التحويلية) والخدمات. وقد بلغت نسبة تمثيل العينة لمجتمع شركات القطاعات المذكورة ٦٨,٣٪ (جدول رقم ١).

حدود البحث :

١ - اقتصر البحث على دراسة التقارير المالية التى نشرتها الشركات المساهمة فى المملكة، وذلك بعد استبعاد شركات قطاعات الكهرباء والبنوك والتأمين. ويرجع ذلك لأن القطاعين الأخيرين لهما طبيعة نشاط مالية وتمويلية تختلف عن طبيعة نشاط الشركات المساهمة العادية، هذا بالإضافة إلى أن معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة لا يسرى على هذه الشركات. وبالنسبة لشركات قطاع الكهرباء فقد استبعدت شركاته، لأنها تلتزم بتطبيق النظام المحاسبى الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة[٨].

٢ - بالاطلاع على التقارير المالية التى نشرتها الشركات المساهمة طبقًا للمادة رقم ٨٩ من نظام الشركات[٩] أمكن تحديد ست سياسات لها صفة العمومية والأهمية فى المنشآت - ولم يصدر بشأنها أى تنظيم رسمى أو معايير منظمة - وهى : سياسات تقويم المخزون، معالجة مصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير، معالجة الزكاة، حساب استهلاك الأصول الثابتة، معالجة الاستثمار فى الأوراق المالية، معالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية. وقد استبعدت السياسات الثلاث الأخيرة من البحث نظرًا لأن دراستها المبدئية - كما سيوضح فيما بعد - أظهرت عدم وجود تباين واضح بين الشركات عند تطبيقها، الأمر الذى يتعارض مع الشروط الأساسية لتطبيق كل من نماذج الانحدار والبروبيت فى تفسير مسببات التطبيق. ومع ذلك فإن توصيات البحث شملت ما يتعلق بالسياسات الست.

تنظيم البحث :

يشمل البحث خمسة أقسام : خصص القسم الأول منها لدراسة مقومات المدخل الإيجابى ومدى مناسبتها لعملية الاختيار المحاسبى فى الدول التى ما زالت المحاسبة فيها فى دور التقدم والنمو. ويتناول القسم الثانى عرضًا وتقييمًا للدراسات السابقة فى مجالات المدخل الإيجابى لتفسير عملية الاختيار المحاسبى على المستويين : العالمى والمحلى. أما القسم الثالث فيعرض إجراءات الدراسة الاختبارية لتطبيق المنهج الإيجابي على الشركات المساهمة السعودية، ويشمل صياغة الفرضيات الفرعية للمدخل الإيجابى بعد تطويره وأسلوب قياس المتغيرات المستقلة والتابعة فى حالتى : السياسات المحاسبية الفردية والاستراتيجيات المحاسبية المجمعة لعدد من السياسات الفردية. ويتناول القسم الرابع تحليل نتائج الدراسة الميدانية. ويقارن القسم الخامس بين نتائج تحليل الانحدار والبروبيت ويستخلص العوامل المؤثرة فى اختيار أهم السياسات المحاسبية فى المملكة. وأخيرًا يقدم البحث توصياته بشأن الاستراتيجيات الرئيسية الواجب مراعاتها فى بناء معايير المزاولات المحاسبية بالمملكة العربية السعودية. وقد ألحق بالبحث قائمة الاستقصاء المستخدمة فى استطلاع آراء المحاسبين القانونيين بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة فى المملكة وآرائهم بشأن تلك السياسات، وبيان بأسماء الشركات المساهمة السعودية التى شملها البحث.

القسم الأول

المدخل الايجابى لتفسير عملية الاختيار المحاسبى: البواعث الاقتصادية والعوامل البيئية

تتعدد الممارسات المحاسبية، ويثور التساؤل حول كيفية الاختيار بين البدائل من الممارسات، وذلك فى غيبة المعايير المحاسبية التى يمكن أن توجه مثل هذا الاختيار. هل يتم الاقتداء بالمعايير الصادرة فى البلدان الأخرى، أم يتم اتباع المعايير الدولية، أم يجب اتباع الممارسات الأكثر شيوعًا واستخدامًا فى الممارسات العملية بالقطاع؟.

إن عملية الاختيار من بين البدائل المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ما زالت تشغل حيزًا واضحًا فى الدراسات والبحوث المحاسبية، وذلك لتعدد وتشابك العوامل التى تحكم

مثل هذا الاختيار. كما أن المداخل المختلفة لتفسير عملية الاختيار متعددة؛ فهناك المدخل المعيارى ومدخل دراسة سلوك أسعار الأوراق المالية والمدخل الإيجابى. وكل من هذه المداخل يؤدى إلى تفسير مختلف لعملية الاختيار المحاسبى. ولا شك فى أن معرفة كيفية اختيار الطرق المحاسبية يساعد كثيرًا على شرح وتفسير العديد من الممارسات السائدة بين المنشآت، كما أنه يساعد على التنبؤ بسلوك المنشآت تجاه أى أحداث جديدة تستدعى تعديل السياسات المحاسبية الحالية أو البحث عن سياسات بديلة.

ويقوم المدخل المعيارى على تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية، بما يؤدى إلى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة. ولذا فإن عملية الاختيار من بين السياسات المحاسبية والمفاضلة بين السياسات البديلة يجب أن تتم فى ضوء مدى تحقيقها للأهداف المفترضة للمحاسبة. ولقد اتبعت الجهات المهنية المهيمنة على عملية إصدار المعايير المحاسبية فى الولايات المتحدة هذا المدخل فى إصدارها للمعايير منذ بداية السبعينيات. وتوضح الدراسات المحاسبية فى هذا المجال أن المدخل المعيارى لم يؤد إلى الاتفاق العام على إطار فكرى محدد للمحاسبة المالية، بما يسمح باختيار البدائل المحاسبية التى تحقق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، حيث ركز هذا المدخل على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمى المعلومات المحاسبية، دون محاولة التصدى للمشكلات المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية [١٠]؛ أى أن المعايير المحاسبية الموضوعة طبقًا لهذا المدخل عجزت عن تفسير عملية الاختيار المحاسبى، نظرًا لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه هذه الممارسات، دون ما أخذ العوامل البيئية ومشكلات التطبيق فى الحسبان عند إعداد هذه المعايير.

ولقد حاول المؤيدون لمدخل دراسة سلوك أسعار الأوراق المالية تفسير عملية الاختيار المحاسبى، عن طريق الربط بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن استخدام طرق محاسبية معينة وأسعار الأوراق المالية فى البورصة، بحيث يتم اختيار الطريقة المحاسبية التى تنتج أفضل أثر على أسعار هذه الأوراق المالية، وذلك اعتمادًا على نظريات التمويل، ولكن هذا المدخل لم يساعد كثيرًا فى شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبى. ويرجع السبب فى فشل هذا المدخل إلى أنه طبقًا لنظريات التمويل لا يؤثر الاختيار المحاسبى على قيمة المنشأة، وبالتالى فإن المعلومات المحاسبية ليس لها قيمة، كما أنه ليس لهذه المعلومات تكلفة [١١].

ولقد أدى فشل كل من المدخل المعيارى ومدخل دراسة أسعار سوق الأوراق المالية إلى ضرورة البحث عن مدخل جديد يساعد فى تفسير الممارسات المحاسبية ويتلافى المشكلات المرتبطة بكلا المدخلين. ومن هذا المنطلق ظهر المدخل الإيجابى ليقدم لنا إطارًا عامًا لعملية

الاختيار المحاسبى. ونتناول فى هذا الجزء استعراض وتقييم هذا المدخل بالنسبة لمدى فاعليته فى تفسير عملية الاختيار المحاسبى من بين البدائل المحاسبية، بالإضافة إلى تحليل أثـر العـوامل البيئية فى عملية الاختيار، على أن ننتهى بتحديد للعوامل المؤثرة فى عملية الاختيار متضمنة كلاً من البواعث الاقتصادية والبيئية كتطوير للمدخل الإيجابى.

١/١ عرض وتحليل المدخل الايجابى :

يرتكـز المـدخـل الايجـابى فى مجال تفسير وشرح الممارسات المحاسبية على نظريتين اقتصاديتين[١٢] :

(١) النظرية الاقتصادية للمنشأة :

طبقًا للنظرية الاقتصادية للمنشأة ليس هناك هدف خاص للمنشأة، فهى مكونة من مجمـوعة من الأطراف تتعاقد معها على حقوق معينة (Property Rights) . وهذه الأطراف تهدف إلى تعظيم منفعتها الخاصة. فالمنشأة عبارة عن مجموعة من العقود بين الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. وكل طرف يعلم أن رفاهيته تعتمد على بقاء المنشأة واستمراريتها، وفى نفس الوقت لديه الحافز على القيام بأعمال تؤدى إلى تخفيض قيمة المنشأة وإضعاف فرصتها فى الاستمرار. ويتم ترجمة هذه الحوافز إلى محاولات من جانب هؤلاء الأطراف لنقل الثروة من الأطراف الأخرى إلى المنشأة أو إلى أنفسهم. ويترتب على مثل هذه الأعمال تكلفة تسمى تكلفة الوكالة، تتمثل فى: الخسارة الناتجة عن قيام الوكيل (المدير) بأعمال فى غير صالح حملة الأسهم والسندات، وتكلفة متابعة نشاطات الوكيل، والإيرادات الإضافية التى يحصل عليها الوكيل نتيجة لنقل الثروة إليه [١٣] . ولتخفيض تكلفة الوكالة تتضمن العقود بين الوكيـل والموكلين (حملة الأسهم والسندات) نصوصًا خاصة، مثل : وضع قيود على التوزيعات على المساهمين، والاحتفاظ باحتياطيات كافية قبل إجراء أى توزيعات وتحديد مبالغ لإهلاك الأصول الثابتة لا بد من تحميلها على إيرادات الفترة قبل إجراء أى توزيعات.

وتتركز الدراسات المحاسبية فى هذا المجال حول كل من عقود المديونية وعقود الحوافز التشجيعية للمديرين. فعقود المديونية تحتوى نصوصًا تعتمد على الأرقام المحاسبية فى فرض قيود على الإدارة عند ممارستها لنشاطاتها المختلفة، بما يؤدى إلى تخفيض تكاليف الوكالة إلى أدنى حد ممكن. ويؤدى الإخلال بهذه النصوص عادة إلى مشكلات بالنسبة للمنشأة. كما قد يتطلب الأمر من الشركة المدينة تقديم شهادة من مراقب الحسابات تفيد

التقيد بنصوص العقد [14]. وتتفاوت هذه القيود بين : تحديد حجم أو نسبة التوزيعات على المساهمين، والاحتفاظ بحد أدنى من رأس المال العامل، وعدم الدخول فى أى اتفاقيات للاندماج مع الشركات الأخرى أو الاستثمار فى الأوراق المالية لمثل هذه الشركات، وعدم التخلص من الأصول الثابتة للمنشأة، بالإضافة إلى فرض قيود على عقد أى اتفاقيات مديونية جديدة. وتتحدد هذه القيود على ضوء البيانات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية المنشورة. وتهدف هذه القيود إلى الحد من سيطرة الإدارة على هذه البيانات، ويكون ذلك إما بإلزام الإدارة باتباع السياسات المحاسبية المتعارف عليها أو بالاتفاق على السياسات المحاسبية المقبولة من كلا الطرفين ضمن عقود المديونية، ويترك للإدارة حرية الاختيار من بين هذه السياسات المقبولة . ومن المتوقع أن تقوم الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأصول وخفض الالتزامات وزيادة الإيرادات وتقليل النفقات، لأن ذلك يؤدى إلى تقليل احتمال الإخلال باتفاق المديونية [15].

أما عقود الحوافز التشجيعية للمديرين فتستخدم عادة البيانات المحاسبية التى تتضمنها القوائم المالية المنشورة كأساس لمثل هذه العقود، وخاصة ما تظهره هذه القوائم من أرباح، الأمر الذى يوجد الحافز لدى هؤلاء المديرين لاختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى إظهار أرباح أعلى من غيرها من البدائل المحاسبية المقبولة، وبالتالى الحصول على حوافز أكثر. وحتى لا تتخذ هذه العقود كوسيلة للتلاعب بالأرباح بهدف الحصول على منافع شخصية للمديرين فإنها تتضمن بعض النصوص التى تضع قيودًا على الطرق المحاسبية المستخدمة لحساب الأرباح كما تظهرها القوائم المالية، بحيث تعكس هذه الأرباح أداء الإدارة وأثر هذا الأداء على قيمة المنشأة. ويتطلب الأمر ضرورة متابعة تنفيذ نصوص هذه العقود للتأكد من عدم الإخلال بها. وتؤدى عملية المتابعة إلى حدوث تكاليف يطلق عليها تكاليف المتابعة. وكلما زادت القيود المفروضة زادت تكاليف المتابعة. لذا يترك للإدارة عادة فرصة الاختيار بين البدائل المحاسبية المقبولة من أطراف التعاقد. ومن المتوقع أن تقوم الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأرباح، مادامت هذه الزيادة فى الأرباح ستنعكس على قيمة الحوافز التشجيعية التى سوف تحصل عليها الإدارة طبقًا لعقود الحوافز.

وبالإضافة إلى تكاليف الوكالة المرتبطة بعقود المديونية وعقود الحوافز التشجيعية للإدارة، هناك تكاليف تعاقدية خاصة بعقود أخرى يمكن أن تؤثر فى اختيار الطرق المحاسبية، فعلى سبيل المثال قد تكون هناك تكاليف تعاقدية خاصة بعقود المبيعات المسبقة

وغيرها من العقود التى ترتبط بها المنشأة، كما هو الحال فى الصناعات الاستخراجية وعقود المقاولات. ولقد دعا ذلك الكثيرين إلى إطلاق لفظ التكلفة التعاقدية على تكلفة الوكالة الناتجة عن هذه العقود [١٦].

(٢) النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومى :

تنظر النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومى كطرف منافس فى نقل الثروة بين الأطراف المعنية لتحقيق العدالة الاجتماعية. فالدولة أو الأجهزة التابعة لها تقوم بإصدار التشريعات التى تؤدى إلى إعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهية المجتمع. وتتنافس المنشآت والمنظمات من أجل إصدار التشريعات التى تعمل على نقل الثروة إليها، وبالتالى تحسين أحوالها على حساب الفئات الأخرى.

وتعتبر القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية التى تعتمد عليها الدولة فى اتخاذ القرارات الخاصة بنقل الثورة، مثل إصدار قرارات التدخل الحكومى للحد من الاحتكارات بناء على الأربـاح المنشورة بالقوائم المالية. كما قد تتدخل الدولة فى بعض المجتمعات عن طريق تحديد محتوى القوائم المالية أو فرض ضرائب تصاعدية أو التأميم. وتقوم المنشآت كبيرة الحجم فى بعض المجتمعات الرأسمالية بإنفاق تكاليف باهظة لتجنب مثل هذه التشريعات أو للضغط فى سبيل إصدار تشريعات لصالح هذه المنشآت، وذلك لأن هذه المنشآت أكثر حساسيـة بالنسبة للقرارات الخاصة بنقل الثروة. ويطلق على هذه التكاليف التكاليف السياسية. وتلجأ إدارة هذه المنشآت إلى اتخاذ الإجراءات التى تقلل من تعرضها لمثل هذه التشريعـات. ومن أمثلة هذه الإجراءات استخدام السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تقليل الأرباح الحالية أو نقلها للفترات المقبلة [١٧].

ويجب ملاحظة أن عملية التنظيم الحكومى (أو مايطلق عليه العملية السياسية فى الفكر المحاسبى) تؤدى إلى اختيار السياسات المحاسبية التى تخفض الأرباح، بينما نجد أن عقـود المديونية وعقود الحوافز تؤدى إلى اختيار السياسات المحاسبية التى تكفل زيادة الأربـاح الظاهـرة بالقوائم المالية المنشورة، ويكون على الإدارة المفاضلة بين تلك الآثار المتعارضة واختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض تكلفة الوكالة إلى أقل حد ممكن.

والخـلاصـة أن المـدخـل الإيجـابى يقوم على استخدام تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية كأساس لتفسير عملية الاختيار المحاسبى، حيث يقوم هذا المدخل على الاختيار من بين البدائل المحاسبية بما يؤدى إلى تخفيض هذه التكاليف إلى أدنى حد ممكن.

٢/١ تقييم المدخل الايجابى لتفسير عملية الاختيار المحاسبى :

من العرض السابق للأساس الفكرى الذى يقوم عليه المدخل الإيجابى يتضح أن هذا المدخل يعتمد على اختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية لأدنى حد ممكن، وأنه يعتمد أساسا على الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى من حيث تأثير هذا الاختيار فى مستويات الربحية وما يترتب على ذلك من نقل للثروة بين الأطراف المعنية.

ومما لا شك فيه أن المدخل الإيجابى قد حقق إسهامات كثيرة فى تفسير عملية الاختيار المحاسبى كما يعكسها الكم الكبير من البحوث العلمية فى هذا المجال، التى امتدت إلى أكثر من عشر سنوات وما زالت حتى الآن. ويمكن تلخيص إسهامات هذا المدخل فى قدرته على شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبى من ناحية، وقدرته على التنبؤ بالممارسات المحاسبية إذا ما حدث ما يغير الظروف المحيطة بهذه الممارسات وأثر هذه التنبؤات على رفاهية الأطراف المختلفة.

فمن حيث قدرة المدخل الإيجابى على شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبى، نجد أن هذا المدخل يوفر إطارًا مفيدًا لتفسير عملية الاختيار المحاسبى، يمكن من خلاله فهم هذا الاختيار بدلًا من النظر إليه كخليط غير متسق من الطرق المحاسبية. فالمدخل الإيجابى ينظر إلى عملية الاختيار لسياسة معينة كجزء من عملية الاختيار المحاسبى ككل بدلا من النظر إليها بمفردها، ولعل ذلك يساهم فى شرح الكثير من الممارسات المحاسبية. فقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تصبح أكثر فهمًا إذا ما نظرنا إليها فى ضوء : عقود المديونية، وخطط الحوافز التشجيعية للإدارة، حيث توجد هذه العقود الحوافز لدى الإدارة لزيادة الربحية الحالية. كما أن الاختلاف فى توقيت الاعتراف بالأرباح له مغزى اقتصادى، والاختيار بين طرق الاستهلاك لم يعد عشوائيا.

أما من حيث قدرة المدخل الإيجابى على توفير تنبؤات مفيدة للأطراف المعنية، فإن هذا المدخل يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين نموذجًا تنبئيا بالإجراءات المحاسبية، يمكن استخدامه فى تفسير الأرقام المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية، حيث يوضح هذا النموذج أن هذه الأرقام هى نتاج لأثر العمليات التعاقدية والسياسية. وبمعرفة ذلك يستطيع المستثمرون والمحللون الماليون تعديل هذه الأرقام، وهو أمر يساعد على تحسين القدرة على تقدير القيمة السوقية للأسهم أو السندات، خاصة فى غياب سوق مالية منظمة يتم فيها تداول هذه الأوراق المالية. كما أن هذا المدخل يمد هؤلاء المستثمرين بأسس للتنبؤ بأرباح

المنشآت المختلفة على ضوء التفاوت فى الإجراءات المحاسبية. فمثلا المنشأة التى تكون على درجة عالية من الحساسية السياسية والتى تلجأ إلى طرق محاسبية تخفض الربحية، تتوقع زيادة فى الأرباح المستقبلية وبالتالى زيادة التدخل الحكومى.

ويساعد المدخل الإيجابى على زيادة فاعلية عملية المراجعة، فالمراجع يمكنه التنبؤ بالمناورات المحاسبية بحيث يزيد من كثافة مراجعته عندما يجد أن الأرباح المعلنة قريبة من الحدود الموضوعة فى خطط الحوافز وعقود المديونية. ويساعد هذا المدخل أيضًا على زيادة رفاهية الإدارة، حيث يستطيع التنبؤ بأثر الأرباح المعلنة فى كل من التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية، بما يمكن الإدارة من السيطرة على السلسلة الزمنية للأرباح لتخفيض هذه التكاليف. وأخيراً يساعد المدخل الإيجابى الأجهزة المختصة ببناء معايير المحاسبة المالية على التنبوء بالآثار الاقتصادية المترتبة على المعايير المقترحة، وبالتالى أخذ هذه الآثار فى الحسبان قبل عرض وإصدار هذه المعايير.

ولا شك فى أن هذا المدخل بتركيزه على الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى قد أثبت نجاحه فى تفسير هذا الاختيار بالدول التى تقدمت فيها مهنة المحاسبة، وقطعت شوطا كبيرا فى هذا المضمار، سواء من حيث الفكر المحاسبى أو قدرة الإدارة على فهم الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى ومحاولة الاستفادة من ذلك لتحقيق مزايا اقتصادية للمنشأة والأطراف الأخرى. أما فى الدول التى مازالت مهنة المحاسبة فيها فى دور النمو والتطور، فإن عملية الاختيار المحاسبى تحكمها بواعث قد تكون غير اقتصادية تتصل ببيئة الممارسة المحاسبية.

ففى مثل هذه الدول تزداد القواعد العرفية التى يتم الاتفاق عليها بين المحاسبين. ويلاحظ أن تحديد هذه القواعد العرفية لا يعتمد على التبرير المنطقى، وإنما هو اختيار جماعى بطريقة تحكمية بهدف ضبط وتوحيد التطبيق العملى. وهناك مجالات كثيرة ينطبق عليها ذلك، مثل : تحديد طرق الاستهلاك أو تسعير المخزون السلعى [١٨].

وهكذا يمكن القول، بالإضافة إلى العوامل السابق التعرض لها والتى تعكس الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار من بين الطرق المحاسبية، إن شيوع طريقة ما فى التطبيق أكثر من غيرها بمجال الصناعة (القطاع) يعتبر من العوامل الترجيحية فى اختيار الطرق المحاسبية، فإذا فرضنا مثلاً أن طريقة رسملة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير أكثر شيوعًا فى مجال الصناعات الكيميائية فإن الاختيار المحاسبى يقع على هذه السياسية دون غيرها. ويقوم هذا الرأى على أساس أن شيوع استخدام طريقة محاسبية ما يرجع إلى ملاءمتها لطبيعة الصناعة والبيئة المحاسبية المحيطة [١٩].

وفى مثـل هذه البيئة تلجأ المنشآت عادة إلى نقل عبء عملية الاختيار المحاسبى إلى مراقب الحسـابـات، فتطلب منه أن يدلها على الطرق المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروفها وطبيعة نشاطها، وذلك لما له من خبرة ودراية تمكنانه من الاختيار السليم. لذا يرى البعض أن اختيار الطرق المحاسبية قد يتوقف على رأى مراقب الحسابات. ففى الأحوال التى لا تفضل فيها الإدارة إحدى الطرق المحاسبية على الطرق المحاسبية الأخرى تلجأ إلى مراقب الحسابات لمساعدتها فى هذا الصدد[٢٠].

وفى مثل هذه البيئات تتوقف عملية الاختيار أيضاً على درجة تحفظ المنشآت فى اختيار سياساتها المحاسبية بصفة عامة. فقد تكون المنشأة على درجة عالية من التحفظ تمشيًا مع سياسة الحيطة والحذر، فتلجأ إلى اختيار تلك السياسات المحاسبية التى تقلل من أرباح العام الحالى وتفضل نقل الأرباح غير المؤكدة إلى الأعوام المقبلة، أو قد تكون هذه المنشآت غير متحفظة فى اختيار سياساتها المحاسبية، فتفضل اختيار السياسات المحاسبية التى تظهر أرباح العام الحالى بصورة مرتفعة دون وجود درجة عالية من التأكد بالنسبة لهذه الأرباح[٢١].

وهكذا نجد أن المدخل الإيجابى لتفسير عملية الاختيار المحاسبى يتجاهل عنصرًا هامًا لتفسير عملية الاختيار بالنسبة للدول التى ما زالت مهنة المحاسبة فيها فى دور التكوين والنمو، وهذا أمر قد يفقد هذا المدخل فرصته فى التطبيق بمثل هذه الدول التى تعتبر المملكة واحـدة منها. وتتطلب فاعلية هذا المدخل فى هذا المجال إضافة العوامل المرتبطة بطبيعة البيئة المحاسبية فى هذه الدول، وهو ما يركز عليه الباحثان فى هذا المجال.

وبالإضافة إلى هذه العوامل البيئية يتطلب نجاح تطبيق هذا المدخل من وجهة النظر الإحصائية مزيدًا من الاهتمام، من حيث اختيار المتغيرات المفسرة التى تعبر عن العوامل الثلاث المؤثرة فى هذا الاختيار (تكلفة التعاقدات، التكاليف السياسية، العوامل البيئية). فهذه العوامل لا يمكن التعبير عنها بمتغيرات مباشرة لصعوبة القياس، لذا يتم اللجوء إلى استخدام متغيرات تقريبية معبرة بصورة قوية وواقعية عن العوامل التى تمثلها. كما يجب استخدام النموذج الرياضى الملائم، الذى يعكس بصدق طبيعة العلاقة بين عملية الاختيار المحاسبى والعوامل المفسرة لهذا الاختيار. ولذلك يجب التأكد من طبيعة العلاقة (خطية أو غير خطيـة) قبـل اختيار النموذج الملائم، كما يجب التأكد من توافر الشروط الرياضية والإحصائية الخاصة بالنموذج الذى تم اختياره.

والخـلاصـة أن المـدخـل الإيجـابى يسـاعد كثيرًا على تفسير التفاوت فى الممارسات المحاسبية، ويسهل عملية الاختيار الذى يعكس الظروف الواقعية المحيطة بكل منشأة، بدلاً

من فرض طريقة محاسبية واحدة لجميع المنشآت، ذلك أن عملية التوحيد (بديل التوحيد شبه الكامل فى تنظيم السياسة المحاسبية) قد تؤدى إلى مشكلات وخيمة إذا لم تكن قائمة على تبريرات منطقية. كما يساعد المدخل الإيجابى القائمين على وضع المعايير المحاسبية فى تقييم الآثار الاقتصادية لأى طريقة محاسبية مقترحة لحل المشكلات التى تتطلب معايير ترشد وتوجه التطبيق العملى. كما يحقق هذا المدخل للمستثمرين والمحللين الماليين فهمًا أوضح للقوائم المالية، حيث يتعرفون على أثر العمليات التعاقدية والسياسية فى عناصر قائمة الدخل والمركز المالى للشركات المختلفة، الأمر الذى يساعدهم على التقدير والتنبؤ بالقيمة السوقية للأوراق المالية لهذه المنشآت. كما يساعد هذا المدخل على فهم التفاوت بالممارسات المحاسبية بين المنشآت، مما يمكن المقرضين والمديرين من تعديل العقود، بما يخفض تكاليف التعاقد ويحقق المصالح المشتركة للجانبين المتعاقدين.

وتجدر الإشارة إلى أن نجاح تطبيق هذا المدخل على عملية الاختيار المحاسبى بالدول التى ما زالت المحاسبة فيها فى دور التقدم والنمو، يتطلب ضرورة الأخذ فى الحسبان العوامل المحددة للبيئة المحاسبية السائدة فى هذه الدول، والمتمثلة فى شيوع العرف المحاسبى والاعتماد على مراقب الحسابات فى عملية الاختيار، بالإضافة إلى استخدام السياسات المحاسبية المتحفظة فى أغلب الأحيان.

وهناك بعض الصعوبات التى تضع بعض القيود على النتائج التى يمكن الحصول عليها باستخدام هذا المدخل، فليست هناك نظرية محاسبية إيجابية محددة المعالم تساعد على الاختيار الدقيق للمتغيرات الممثلة بصدق وواقعية للتكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية. ولقد أدى غياب مثل هذه النظرية إلى صعوبة تحديد العلاقة بين هذه المتغيرات (خطية أو غير خطية). وقد يترتب على افتراض خطية العلاقة احتمال وجود خطأ فى عملية التقدير والتنبؤ، إذا لم تكن العلاقة الحقيقية هى علاقة خطية. لذلك يجب مراعاة الدقة فى اختيار المتغيرات المفسرة، وإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة فى هذا الصدد، أو الاعتماد على نتائج الدراسات السابقة فى هذا المجال فى حالة تماثل الظروف.

٣/٦ العوامل المؤثرة فى قرار اختيار السياسة المحاسبية :

خلصنا من الاستعراض السابق إلى أن اختيار السياسات المحاسبية طبقًا للمدخل الإيجابى يتم طبقًا لمجموعة من العوامل أو البواعث المؤثرة فى تبنى المنشأة لبديل أو اختيار سياسة معينة دون أخرى. وتتلخص هذه العوامل فى ثلاث مجموعات رئيسية يمكن استعراضها كما يلى :

١/٣/١ التكاليف السياسية :

أوضحت الدراسات السابقة أنه كلما زادت درجة حساسية المنشأة سياسيًا لجأت إلى تبنى الطرق المحاسبية التى تظهر مستويات منخفضة من الربحية، وذلك لتجنب : تعرضها للتدخل الحكومى، فرض ضرائب أعلى على نشاطاتها، أو التأميم،والعكس بالعكس. ونظرًا لصعوبة القياس المباشر للتكاليف السياسية، يتم التعبير عنها بمقاييس تقريبية كما يلى :

(١) الحجم :

كلما زاد حجم المنشأة زادت درجة حساسيتها السياسية وزاد احتمال اختيارها للطرق المحاسبية التى تؤدى لتخفيض مستوى الربحية، والعكس بالعكس. وتستخدم قيمة المبيعات أو إجمالى أصول المنشأة للتعبير عن الحجم.

(٢) كثافة رأس المال :

كلما زادت درجة كثافة رأس المال كانت المنشأة على درجة عالية من الحساسية السياسية، وذلك لتأثيرها على الهيكل الاقتصادى وخطط التنمية. وتستخدم نسبة الأصول الثابتة إلى جملة الأصول للتعبير عن معدل كثافة رأس المال بالمنشأة.

(٣) درجة التركيز الصناعى :

كلما زادت درجة التركيز الصناعى (تركز مبيعات الصناعة أو القطاع فى عدد قليل من المنشآت) زادت درجة الحساسية السياسية، مما يعنى أن تقوم المنشأة باستخدام الطرق المحاسبية التى تؤدى لتخفيض الربحية إلى أدنى حد ممكن. ويستخدم مقياس مبيعات أكبر شركتين فى الصناعة (القطاع) إلى إجمالى مبيعات الصناعة كمؤشر على درجة التركيز الصناعى.

(٤) الملكية الحكومية :

كلما زادت نسبة الملكية الحكومية فى رأس المال اتجهت المنشأة إلى تبنى طرق محاسبية تؤدى إلى خفض الربحية. وتستخدم نسبة الملكية الحكومية فى رأس مال المنشأة إلى إجمالى حقوق الملكية كمؤشر لقياس هذا العامل.

(٥) اتجاه الربحية :

كلما اتجهت ربحية المشروع إلى الزيادة كان ذلك حافزًا للمنشأة على اختيار الطرق المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الربح، والعكس بالعكس. وقد تم التعبير عن هذا المتغير (فى الدراسة الاختبارية بهذا البحث) بقيم تتراوح بين صفر و٣، كما سيرد شرحه فى القسم الثالث.

٢/٣/٨ تكلفة التعاقدات :

أوضحت الدراسات السابقة أن تكلفة التعاقد تؤثر فى قرار المفاضلة بين الطرق المحاسبية واختيار ما يناسب من بينها، بحيث يتم تبنى السياسة المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض تكاليف التعاقد إلى أدنى حد ممكن، وتجنب القيود المفروضة ضمن نصوص هذا التعاقد. وتتكون التعاقدات فى بيئة المنشأة من عنصرين رئيسيين على الأقل، هما :

(١) عقود حوافز الادارة المعتمدة على ما تحققه المنشأة من أرباح :

فى حالة وجود عقود للحوافز معتمدة على ما تحققه الإدارة من أرباح، يكون اختيار المنشأة للطرق المحاسبية التى تسهم فى إظهار أرباح أعلى من غيرها، وذلك للحصول على حوافز أكبر، والعكس بالعكس.

(٢) عقود المديونية :

كلما زادت نسبة المديونية كان هناك دافع لدى الإدارة لاختيار الطرق المحاسبية التى تظهر أرباحاً أكثر، وذلك حتى تتفادى أى انتهاك ممكن لشروط عقود المديونية. وتستخدم نسبة الديون الخارجية إلى إجمالى أصول المنشأة كمؤشر لقياس درجة المديونية.

٣/٣/٨ أثر البيئة المحاسبية :

أوضحت الدراسات السابقة أنه فى غياب الآثار الاقتصادية للطرق المحاسبية كعامل مؤثر فى قرار اختيار الإدارة للطرق المحاسبية المستخدمة - تلعب العوامل البيئية المرتبطة بالممارسات المحاسبية دورًا رئيسيًا فى هذا الاختيار. وتتمثل العوامل التى توضح أثر البيئة فيما يلى :

(١) العرف المحاسبى :

هناك ميل لدى الإدارة لاتباع الطرق المحاسبية الأكثر شيوعًا فى نطاق الصناعة، وذلك باعتبار أن هذا الشيوع دليل قوى على قبولها فى التطبيق العملى وملاءمتها له. وسيوضح القسم التالى أسلوب حساب أثر هذا العامل فى عملية الاختيار.

(٢) درجة التحفظ :

يتوقف اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية على درجة التحفظ التى تتبعها بالنسبة لسياساتها المحاسبية، فكلما زادت درجة التحفظ لجأت المنشأة إلى اختيار الطرق

المحاسبية التى تقلل الأرباح إلى أدنى حد ممكن، والعكس بالعكس. وسيوضح القسم التالى أسلوب حساب أثر حساب هذا العامل فى عملية اختيار السياسة المحاسبية والمنهج الذى اتبع لإدراجه ضمن النموذج الرياضى للدراسة.

(٣) رأى المراجع :

فى الأحوال التى لا يكون للمنشأة تفضيل لطريقة معينة يتوقع أن تتبنى المنشأة الطريقة التى يفضلها مراقب الحسابات، لما يتوافر لديه من خبرة وفهم لطبيعة عملية الاختيار المحاسبى وعلاقتها ببيئة الممارسة العملية. ويوضح القسم التالى أسلوب حساب أثر هذا العامل فى عملية الاختيار.

القسم الثانى

الدراسات السابقة فى مجال استخدام المدخل الايجابى لتفسير الاختيار المحاسبى

سبق أن أوضحنا أن البحث العلمى فى مجال المدخل الإيجابى قد شغل حيزًا كبيرًا من اهتمامات الباحثين منذ نهاية السبعينيات وحتى الوقت الحالى، وهذا يعكس أهمية هذا المدخل والإسهامات الفعالة له فى تفسير عملية الاختيار المحاسبى. ونتناول فى هذا الجزء من البحث ملخصًا للدراسات السابقة، سواء على المستوى العالمى أوالمستوى العربى والمحلى.

١/٢ الدراسات على المستوى العالمى :

يعد GORDON أول من استخدم المدخل الإيجابى لتحليل أثر البواعث الاقتصادية فى الاختيار من بين المبادىء المحاسبية التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية الموحدة. وقد خلص فى بحثه عام ١٩٦٤ إلى أن الإدارة سوف تختار المبادىء المحاسبية التى تؤدى إلى الثبات النسبى لصافى الربح فى الفترات المتتالية وتحقق استقرار أسعار الأسهم [٢٢]. ولقد حاولت الدراسات التى تلت ذلك التشكيك فى هذه النتائج، حيث أكدت على أن الإدارة ليس باستطاعتها التأثير المباشر على أسعار الأسهم.

وتعتبر الدراسة التى قام بها Watts and Zimmerman عام ١٩٧٨ «حجر الزاوية» فى الدراسات التى ظهرت فى هذا المجال. وقد ركزت هذه الدراسة على تطوير نتائج الدراسة السابقة التى قام بها Gordon فيما يختص بتحليل الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى، حيث قدمت نموذجًا متكاملاً لعملية الاختيار المحاسبى، أو ما يمكن وصفه بعملية تنظير متسقة لعملية الاختيار المحاسبى باستخدام المدخل الإيجابى. وقد أوضحت هذه الدراسة الدور الذى تلعبه كل من التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية فى عملية الاختيار [٢٣].

وبعد ظهور هذه الدراسات بدأت الأبحاث تتوالى فى هذا المجال بين مؤيد ومعارض، وتركزت هذه الدراسات فى البداية فى إجراء بعض الاختبارات على عدد قليل من الفروض التى قامت عليها دراسات Watts and Zimmerman ، مثل : المديونية والحجم وعقود الحوافز، ثم تطورت الدراسات لتشمل عددًا أكبر من هذه الفروض، مع التركيز على استخدام النماذج الكمية والدراسات الميدانية لتفسير عملية الاختيار. ولقد تناولت الجهود التى تلت الجهود التى قام بها Watts and Zimmerman عملية الاختيار المحاسبى كاستراتيجيات متكاملة لمجموعة الطرق المحاسبية المستخدمة عمليًا، أو دراسة الاختيار المحاسبى لإحدى الطرق المحاسبية فى مجال واحد محدد (معالجة إهلاك الأصول، تقويم المخزون السلعى).
ونتناول فيما يلى عرضًا سريعًا ومختصرًا لأهم هذه الدراسات :

١/١/٢ الدراسات الخاصة بالاستراتيجيات المحاسبية :

تعتبر الدراسة التى قام بها Zmijewski and Hagerman (١٩٨١) [٢٤] الدراسة الأولى فى مجال الاختيار المحاسبى الشامل لمجموعة من السياسات المحاسبية، بدلا من التركيز على سياسة واحدة، على أساس أن الأرقام المحاسبية الظاهرة فى القوائم هى انعكاس لمجموعة من السياسات المحاسبية وليست نتيجة لسياسة محاسبية خاصة بعنصر معين. وطبقًا للمدخل الإيجابى تختار الإدارة إما مجموعة السياسات التى تؤدى إلى زيادة الربحية أو مجموعة السياسات التى تؤدى إلى خفض الربحية. وفى أغلب الأحيان يكون على الإدارة المفاضلة بين هذين النقيضين واختيار المزيج الأمثل من السياسات المحاسبية، الذى يؤدى إلى أفضل تأثير مرغوب على الأرباح.

ولقد ركزت الدراسة التى قام بها Zmijewski and Hagerman على أربع سياسات محاسبية، هى السياسات الخاصة بالمخزون، والاستهلاك، والخصم الضريبى على الاستثمارات، وفترة إهلاك تكاليف التقاعد والمعاشات. وتم اختيار كل من طريقة الوارد أولاً

يصرف أولا، والقسط الثابت، وطريقة التدفق لمعالجة الخصم الضريبى على الاستثمارات، وفترة ٣٠ عاما لإهلاك تكاليف التقاعد، وذلك باعتبار أن هذه السياسات مجتمعة تؤدى إلى زيادة الربحية. ومن ثم تم اختيار طرق : ما يرد أخيرًا يصرف أولا، والاستهلاك المعجل، والتأجيل لمعالجة الخصم الضريبى على الاستثمارات، وفترة أقل من ٣٠ عاما لإهلاك تكاليف التقاعد والمعاشات، باعتبار أن هذه السياسات مجتمعة تؤدى إلى تخفيض الربحية. وبناء على هذين الاختيارين تم وضع ست عشرة استراتيجية على أساس افتراض ثلاثة مستويات متباينة من التأثير على الربحية. كما تم اختيار أربعة متغيرات للتعبير عن التكاليف السياسية، وهى : الحجم و الخطر وكثافة رأس المال، ومعدل التركيز، بالإضافة إلى وضع الفرضيات التالية :

- من المتوقع أن يميل المديرون فى المنشآت الكبيرة إلى اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الربحية، والعكس بالعكس، وذلك لتخفيض التكاليف السياسية.
- من المتوقع أن تميل المنشآت التى على درجة عالية من الخطر إلى اختيار الاستراتيجيات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الربحية، والعكس بالعكس.
- من المتوقع أن تلجأ المنشآت ذات الكثافة العالية لرأس المال إلى استخدام استراتيجيات محاسبية تؤدى إلى تخفيض الربح، وذلك بهدف تخفيض التكاليف السياسية.
- من المتوقع أن تلجأ المنشآت فى الصناعات ذات معدل التركيز المرتفع إلى استخدام استراتيجيات تؤدى إلى تخفيض الربحية بهدف تخفيض التكاليف السياسية.

كما تم استخدام متغيرين للتعبير عن التكاليف التعاقدية على النحو التالى :

- متغير صورى للتعبير عن وجود أو عدم وجود خطة للحوافز، مع افتراض أن المنشأة التى لديها خطة للحوافز سوف تلجأ إلى استخدام استراتيجيات محاسبية تؤدى لزيادة الربحية، والعكس بالعكس.
- نسبة الديون/إجمالى الأصول للتعبير عن عقود المديونية، مع افتراض أن المنشآت التى تتمتع بنسبة مديونية عالية تلجأ إلى استخدام الاستراتيجيات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الربحية لتخفيض تكاليف التعاقد.

وبناء على هذه الفرضيات تم بناء نموذج رياضى للعلاقة بين المتغيرات المفسرة والاستراتيجيات المحاسبية، وتم استخدام تحليل البروبيت لتقدير أثر هذه المتغيرات على عملية الاختيار المحاسبى، وذلك باستخدام عينة من ٣٠٠ شركة أمريكية، واعتمادًا على

البيانات الموجودة بالقوائم المالية المنشورة والتقارير المقدمة لهيئة سوق المال. ويمكن القول إن النتائج التى تم التوصل إليها فى هذه الدراسة تتوافق مع ما تم افتراضه من أن الاختيار المحاسبى للاستراتيجيات يتفاوت تبعًا لوجود أو عدم وجود خطة للحوافز التشجيعية للإدارة ونسبة المديونية وحجم المنشأة ومعدل التركيز فى الصناعة، أى أن النتائج التى تم الحصول عليها تتوافق مع نتائج الدراسات التى قام بها كل من Watts and Zimmerman فى عام ١٩٧٨.

٢/١/٢ الدراسات الخاصة باختيار السياسات المحاسبية الفردية :

تعتبر الدراسة التى قام بها Zmijewski and Hagerman الدراسة الوحيدة التى تناولت الاختيار المحاسبى للاستراتيجيات، بينما ركزت الدراسات الأخرى على اختيار سياسة محاسبية واحدة. ونتناول بإيجاز هذه الدراسات وأهم النتائج التى توصلت إليها :

أ ـ دراسة Watts and Zimmerman (١٩٧٨) : تناولت عملية الاختيار بين السياسات المحاسبية الخاصة بمعالجة أثر تقلبات الأسعار. وقد جاءت نتائج هذه الدراسة متوافقة مع فرض الحجم، وغير متوافقة مع فرض عقود الحوافز التشجيعية للمديرين.

ب ـ دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) : تناولت الاختيار المحاسبى من بين الاستهلاك بطريقة القسط الثابت والاستهلاك بطريقة القسط المتناقص. ولقد وجدت النتائج متطابقة مع كل من فروض : الحجم ووجود خطة للحوافز والخطر، وغير متوافقة مع فرضى معدل التركيز وكثافة رأس المال [٢٥].

جـ ـ دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) تناولت الاختيار من بين طريقتى ما يرد أولا يصرف أولا وما يرد أخيرًا يصرف أولا لتقويم المخزون. ولقد جاءت النتائج التى توصلت إليها الدراسة متطابقة مع فروض : الحجم وكثافة رأس المال ومعدل التركيز فى الصناعة، وغير متطابقة مع فرضى : عقود الحوافز للإدارة والخطر.

د ـ دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) تناولت الاختيار المحاسبى من بين طريقتى التأجيل والتدفق للخصم الضريبى على الاستثمارات. ولقد جاءت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فروض : الحجم وعقود الحوافز التشجيعية للإدارة ومعدل التركيز، وغير متطابقة مع فرض الخطر.

هـ ـ دراسة Hagerman and Zmijewski (١٩٧٩) : تناولت الاختيار المحاسبى من بين إهلاك تكاليف المعاشات والتقاعد على فترة أقل من ٣٠ عاما أو أكبر من ذلك. ووجدت نتائج

هذه الدراسة متطابقة مع فرضى: عقود الحوافز التشجيعية للإدارة ومعدل التركيز، وغير متطابقة مع فرض الحجم.

و ـ دراسة Deakin (١٩٧٩) [٢٦] : تناولت الاختيار المحاسبى بالنسبة للمحاسبة فى شركات البترول. ولقد جاءت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فرضى : المديونية والحجم.

ز ـ دراسة Dhaliwal (١٩٨٠) [٢٧] : تناولت الاختيار من بين طريقتى التكاليف الإجمالية والمجهودات الناجحة بالنسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف فى شركات البترول. ولقد جاءت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فرض المديونية فقط.

ح ـ دراسة Bowen, Noreen and Lacy (١٩٨١)[٢٨] : تناولت الاختيار المحاسبى من بين رسملة فوائد التمويل أو عدم رسملتها. ووجدت نتائج هذه الدراسة متطابقة مع فرض المديونية، وغير متطابقة مع فرض عقود الحوافز للإدارة وفرض الحجم.

ط ـ دراسة Holthausen (١٩٨١)[٢٩] : تناولت الاختيار المحاسبى من بين القسط الثابت والقسط المتناقص عند معالجة الاستهلاك. ولقد جاءت النتائج غير متطابقة مع أى من الفروض السابقة.

ى ـ دراسة Lilien and Pastena (١٩٨٢)[٣٠] : تناولت الاختيار المحاسبى من بين طريقتى التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة للمحاسبة عن تكاليف البحث والاستكشاف فى شركات البترول. ولقد جاءت النتائج متطابقة مع فرضى : المديونية والحجم.

ك ـ دراسة Dhaliwal, Salamon and Smith (١٩٨٢) [٣١] : تناولت الاختيار المحاسبى لطرق المحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة. ولقد جاءت نتائج الدراسة متطابقة مع فروض: المديونية، وعقود حوافز الإدارة، والحجم.

ل ـ دراسة Daley and Vigeland (١٩٨٣)[٣٢] : تناولت هذه الدراسة الاختيار المحاسبى من بين سياستى : الرسملة أو التحميل الفورى لتكاليف البحوث والتطوير. ولقد جاءت نتائج الدراسة متطابقة مع فرضى : المديونية والحجم.

م ـ دراسة Trombly (١٩٨٩) [٣٣] : تناولت الخصائص المميزة للشركات التى اختارت التطبيق المبكر للمعيار رقم ٨٦ ـ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى ـ وذلك خلال الفترة الاختيارية السابقة على سريانه. والمعيار المشار إليه يتناول شروط المعالجة المحاسبية لتكاليف الإنتاج الداخلى لبرمجيات الحاسب الآلى بين الرسملة والتحميل الفورى على الدخل. ولقد جاءت نتائج الدراسة متطابقة مع كل من فرض التمشى مع رأى مراقب الحسابات وفرض الحجم، إلا أن تفسير فرض الحجم جاء بصورة تختلف عن

تفسيره كمعبر عن التكاليف السياسية، ذلك أنه مع صغر حجم المنشآت العاملة فى هذا القطاع فإنها تتبنى الطرق المحاسبية التى تغالى فى الربحية، نظرًا لارتفاع درجة المخاطرة فى الصناعة، ومن ثم فإن عقود حوافز الإدارة تتضمن اشتراطات أعلى للربحية، كما أن تبنى هذه الطرق يجعلها أيضاً تفى بشروط العقود الخاصة بالقروض والمديونية التى تحصل عليها من البنوك لتمويل نشاطاتها ذات المخاطرة العالية.

والخلاصة أن نتائج هذه الدراسات التى ركزت على الاختيار المحاسبى لسياسات فردية قد تطابقت مع فرضى عقود المديونية والحجم، بينما كانت النتائج بالنسبة لفرض عقود الحوافز قاطعة فى أغلب الأحيان. وبصفة عامة يمكن القول إن هذه الدراسات قد وجدت أن هناك اتجاها عامًا إلى أن كلاً من نسب : المديونية وحجم المنشأة وعقود الحوافز، تؤثر على عملية الاختيار المحاسبى. ومع ذلك فإن قوة الاختبارات الإحصائية على النتائج كانت ضعيفة فى أغلب الأحيان. كما يلاحظ أن هذه الدراسات (فيما عدا دراسة Trombly) قد ركزت على المتغيرات المعبرة عن البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار، وتجاهلت تمامًا أثر العوامل البيئية. ولعل ذلك هو السبب فى انخفاض مستوى التفسير فى معظم النتائج التى توصلت إليها.

٢/٢ الدراسات على المستوى العربى والمحلى :

يمكن القول، بكل الصدق، إن الدراسات العربية فى مجال استخدام المدخل الإيجابى لتفسير عملية الاختيار المحاسبى محدودة وقليلة بدرجة كبيرة. فقد تركزت الكتابات فى هذا المجال حول : المقارنة بين المدخل المعيارى والمدخل الإيجابى كأسلوبين للتنظير المحاسبى[٣٤]، أو وضع إطار نظرى لفروع المحاسبة باستخدام المدخل الإيجابى [٣٥] ، أو استخدام تكلفة الوكالة فى تطوير نظرية المحاسبة [٣٦] . وهناك دراسة حاولت اقتراح نموذج للاختيار المحاسبى لطريقة المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير باستخدام المدخل الإيجابى، وذلك على ضوء كل من المتغيرات المعبرة عن : التكلفة التعاقدية والتكلفة السياسية والعناصر البيئية المؤثرة فى عملية الاختيار [٣٧] ، إلا أن هذه الدراسة قد اكتفت بتوصيف النموذج والمتغيرات المؤثرة فى عملية الاختيار، واعتمدت على الدراسات الميدانية السابقة فى استخلاص العوامل المؤثرة فى علمية الاختيار. وعلى الرغم من أن هذه الدراسة قد نجحت فى إدخال العوامل البيئية (بمتغيراتها المختلفة) ضمن نموذج الاختيار، فإنها لم تحاول إجراء أى دراسة ميدانية خاصة بها لاختبار النموذج المقترح.

وفى مجال بناء المعايير المحاسبية على المستوى المحلى بالمملكة، هناك دراستان متميزتان يجدر الإشارة إليهما : الأولى (١٤٠٨هـ) تناقش المحاور الرئيسية لبناء المعايير المحاسبية بالمملكة، من حيث الجهة التى تصدر المعايير ونوعية المعايير التى يجب إصدارها وكيفية بناء المعايير [٣٨] . وقد أشارت هذه الدراسة إلى المداخل المختلفة لبناء المعايير وركزت على أن هذه المعايير لابد أن تتلاءم مع بيئة الممارسة فى المملكة. الدراسة الثانية (١٤١٠هـ) تناولت ترتيب معايير المحاسبة التى يجب أن تصدرها الجهات المهيمنة على بناء وإصدار المعايير بناءً على استبيان لاستطلاع آراء الأطراف المعنية. وتتضمن القائمة المعايير التالية المقترح إصدارها على مرحلتين : المرحلة الأولى وفيها يتم إصدار معايير : تقييم وعرض المخزون - المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل ومحاسبة الاستهلاك - قياس وعرض الأصول والالتزامات المتداولة - التحقق والاعتراف بالإيراد - الإفصاح عن السياسات المحاسبية - المحاسبة عن الاستثمارات - المحاسبية عن الالتزامات طويلة الأجل والافصاح عنها - المحاسبة عن العقود والإنشاءات طويلة الأجل - المحاسبة عن الزكاة والضرائب وكيفية معالجتها فى القوائم المالية - المحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية والإفصاح عنها. أما المرحلة الثانية فيتم فيها إصدار معايير المحاسبة عن نفقات البحوث والتطوير ومصاريف التأسيس - المحاسبة عن آثار التغير فى أسعار العملات الأجنبية - الأحداث العرضية والطارئة واللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية - المحاسبة عن البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغير فى السياسات المحاسبية - التغير فى المركز المالى - التأمينات الاجتماعية ومكافآت ترك الخدمة - المحاسبة عن عقود الإيجار طويلة الأجل - الإفصاح عن المعاملات بين الجهات ذات العلاقة [٣٩] .

وقد اعتمد الباحثان على هذه القائمة فى تحديد السياسات المحاسبية التى سوف يتم دراستها، وذلك فى حدود الإفصاح عن هذه السياسات بالقوائم المالية الفعلية المنشورة للشركات المساهمة فى المملكة.

كما اجريت دراسة اختبارية فى المملكة (١٤٠٩هـ) [٤٠] بشأن تجانس احتياجات قطاعات المستخدمين الرئيسيين للمعلومات المحاسبية، وهو اعتبار رئيسى روعى فى صياغة الإطار الفكرى وبناء معيار العرض والإفصاح العام فى المملكة طبقا للمدخل المعيارى. وقد أظهرت النتائج الاختبارية للدراسة عدم تجانس احتياجات قطاعات المستخدمين العامين فى المملكة للمعلومات المحاسبية.

ومن هذا العرض يتضح افتقار البحث المحاسبى العربى عمومًا إلى دراسة اختبارية فعلية للمدخل الإيجابى، تساعد من جهة على تفسير الممارسات المحاسبية، ومن جهة أخرى

تعاون الجهات المعنية ببناء معايير المحاسبة - خصوصا فى المملكة - بما يتلاءم وطبيعة بيئة الممارسة، وذلك بدلاً من الاعتماد بالكامل على المداخل الأخرى التى ثبت محدودية الفائدة التى يمكن أن تحققها.

القسم الثالث

الدراسة الميدانية لاستخدام المدخل الايجابى بمراعاة الظروف البيئية فى المملكة

بعد استعراض المدخل الإيجابى والدراسات السابقة فى مجال اختيار السياسات المحاسبية، نتناول فى هذا القسم الدراسة الميدانية لاختبار المدخل الإيجابى بعد تطوير فرضياته ليعكس أثر البيئة المحاسبية فى المملكة العربية السعودية، طبقًا للخطوات التالية :

أولا : صياغة الفرضيات المطورة للمدخل الإيجابى التى تهدف هذه الدراسة لاختبارها.
ثانيا : تحديد عينة البحث ومجتمع الدراسة الميدانية.
ثالثا : تحديد الفترة التى تغطيها الدراسة الميدانية.
رابعا : إعداد كشوف تفريغية بتفاصيل حساب المتغيرات المستقلة بالنسبة لجميع الشركات المساهمة الداخلة فى العينة، مع مراعاة تبويبها بحسب تصنيف القطاعات الاقتصادية فى المملكة.
خامسا : إعداد كشوف تفريغية لحساب قيم المتغيرات التابعة طبقًا للسياسات المحاسبية الفردية، أو مجموعة السياسات المحاسبية (الأستراتيجيات) بالنسبة لجميع الشركات المساهمة الداخلة فى العينة.
سادسا : إدخال البيانات المجمعة إلى الحاسب الآلى بهدف :
(أ) حساب المقاييس الإحصائية الوصفية لجميع المتغيرات المستقلة.
(ب) إيجاد نماذج العلاقات الرياضية بين المتغيرات المفسرة والمتغيرات التابعة، باستخدام أسلوبى الانحدار المتعدد وتحليل «البروبيت».

وفيما يلى تفاصيل هذه الخطوات :

١/٣ الفرضيات المطورة للمدخل الايجابى :

نظرًا لغيبة معايير المزاولات المحاسبية فى المملكة، ولكون مهنة المحاسبة فى دور التكوين والتطوير، يمكن صياغة فرضيات الدراسة بحيث تعكس أثر العوامل البيئية والاقتصادية كما يلى :

الفرضية العامة : تلعب كل من العوامل البيئية والاقتصادية دورًا مؤثرًا فى عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

ويمكن تقسيم هذه الفرضية العامة إلى فرضيتين رئيسيتين :

أولاً - فرضية المدخل الايجابى بصورتها الحالية :

تلعب العوامل الاقتصادية الممثلة فى تكاليف التعاقدات والتكاليف السياسية دورًا مؤثرًا فى عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

ثانيًا - الفرضية المطورة للمدخل الايجابى :

تلعب العوامل البيئية المتمثلة فى درجة التحفظ وموقف مراقب الحسابات والعرف المحاسبى دورًا مؤثرًا فى عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية.

ونظرًا لأهمية الفرضية المطورة باعتبارها جوهر الدراسة الحالية، يمكن تقسيمها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

(١) فرضية اتباع العرف المحاسبى :

تميل إدارة المنشآت بالشركات المساهمة السعودية لاختيار السياسات المحاسبية الأكثر شيوعًا فى القطاع، باعتبار أن شيوع هذه السياسات فى الممارسة يعد دليلاً على قبولها.

(٢) فرضية اتباع رأى مراقب الحسابات

تميل إدارة المنشآت بالشركات المساهمة السعودية إلى الاعتماد على رأى مراقب الحسابات فى اختيار السياسات المحاسبية، وذلك لما لديه من خبرة ودراية تمكنانه من المعاونة فى الاختيار المناسب.

(٣) فرضية درجة التحفظ

تميل إدارة المنشآت بالشركات المساهمة السعودية إلى اختيار السياسات المحاسبية

التى تتفق مع درجة تحفظها بصفة عامة، بحيث تميل إلى اختيار الطرق المحاسبية التى تتجه إلى خفض ربحية الفترات الحالية إذا كانت على درجة عالية من التحفظ، وتميل إلى اختيار الطرق المحاسبية التى تظهر ربحًا أعلى فى الفترات الحالية إذا كانت على درجة منخفضة من التحفظ.

٢/٣ عينة البحث ومجتمع الدراسة :

أجرى البحث على عينة من مجتمع الشركات المساهمة السعودية (باعتبارها محل تطبيق المعايير السعودية)، وذلك بعد استبعاد شركات قطاعات الكهرباء والبنوك والتأمين. وقد استبعدت وحدات القطاعات الثلاث الأخيرة من العينة نظرًا لطبيعة نشاطها المميز عن باقى الشركات، فبالنسبة لقطاع الكهرباء تطبق وحداته النظام المحاسبى الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة، وهو لا يلزم هذه الشركات بتفاصيل عرض السياسات المحاسبية المطبقة، كما أن شركات هذا القطاع توفر خدمات ولا تستهدف الربح بالدرجة الأولى. أما بالنسبة للبنوك وشركات التأمين فإن طبيعة نشاطاتها التمويلية المميزة تجعلها تعامل باعتبارها وسطاء ماليين. وبذلك يكون مجتمع قطاعات الشركات التى شملها البحث هو قطاعات : الزراعة والصناعة (صناعات الإسمنت ومواد البناء ـ الصناعات البترولية ـ الصناعات التحويلية) والخدمات بالمملكة، وذلك طبقًا للتصنيف الذى يتبعه مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية [٤١]. ويعرض ملحق الدراسة بيانًا بأسماء الشركات المساهمة السعودية التى شملها البحث، كما يعرض جدول رقم (١) توزيع مفردات عينة البحث بحسب القطاعات الاقتصادية فى المملكة. ويظهر من الجدول أن عينة البحث شملت ٢٨ شركة مساهمة مثلت ٦٨,٣٪ من مجتمع شركات القطاعات الثلاثة التى تناولها البحث. كما يوضح الجدول أن أعلى نسبة لتمثيل العينة للقطاعات كانت فى قطاع الزراعة، حيث شملت العينة ٨٥,٧٪ من شركاته، وأدنى نسبة كانت فى قطاع الصناعات البترولية حيث بلغت ٢٨,٦٪.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركات التى لم تشملها عينة البحث ـ فى القطاعات الاقتصادية التى شملتها الدراسة طبقًا للجدول السابق ـ هى الشركات التى لم تنشر تقاريرها المالية فى الصحف، وذلك على الرغم من أن المادة ٨٩ من نظام الشركات بالمملكة [٤٢] تلزمها بهذا النشر. كما أن البيانات المتوافرة عن هذه الشركات فى تقرير مجلس الغرف التجارية لم تشر إلى السياسات المحاسبية المتبعة، بما يتناسب مع أهداف البحث.

جدول رقم ١

مفردات عينة الدراسة ونسبها إلى مجتمع

الشركات السعودية بحسب القطاعات الاقتصادية فى المملكة

القطاع	عدد الشركات بالعينة	عدد الشركات العاملة بالمملكة*	نسبة تمثيل العينة للمجتمع ٪	نسبة تمثيل العينة للقطاع ٪
(١) القطاع الزراعى	٦	٧	٨٥,٧	١٧,١
(٢) القطاع الصناعى :				
أ ـ الإسمنت ومواد البناء	٨	١٠	٨٠,٠	٢٤,٤
ب ـ الصناعات البترولية	٢	٧	٢٨,٦	١٧,١
جـ ـ الصناعات التحويلية	٦	٨	٧٥,٠	١٩,٥
(٣) قطاع الخدمات	٦	٩	٦٦,٧	٢١,٩
الجملة	٢٨	٤١	٦٨,٣	٪١٠٠,٠

(*) طبقا لتقرير مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية [٤٢].

عقب تصميم العينة تم الاطلاع على التقارير المالية المنشورة لشركات العينة وإيضاحاتها المرفقة (القوائم المالية للأعوام ١٤٠٦ ـ ١٤٠٩هـ / ١٩٨٦ ـ ١٩٨٩م)، وعلى تقرير مجلس الغرف التجارية الصناعية (١٩٨٦ ـ ١٩٨٨م) وذلك للحصول على ما يلى :

(١) بيانات : الإيرادات، الأصول، الربحية، المديونية، الملكية، وأسماء المحاسبين القانونيين.

(٢) بعض المؤشرات المحاسبية التى لم تتوافر فى التقارير المنشورة.

(٣) بيانات مجمعة على مستوى القطاعات الاقتصادية فى المملكة، مثل البيانات اللازمة لحساب معدلات التركيز الصناعى السالف الإشارة إليها.

٣/٣ فترة الدراسة :

شملت التقارير المالية المنشورة محل البحث الأعوام : ١٤٠٦ ـ ١٤٠٩هـ (١٩٨٥ ـ ١٩٨٩م) : أى أن فترة الدراسة تحددت بأربعة أعوام، وهى الفترة الزمنية التى تلت مباشرة صدور معيار العرض والإفصاح العام فى المملكة [٤٤].

٤/٣ إعداد الكشوف التفريغية للمتغيرات المستقلة المفسرة :

تم إعداد الكشوف التفريغية لحساب قيم المتغيرات المفسرة كما يلى :

(أ) الحجم س١ : متوسط حجم الأصول لكل شركة فى العينة خلال فترة الدراسة.

(ب) المديونية س٢: متوسط نسبة الخصوم الخارجية (جملة الأصول - حقوق الملكية)/جملة الأصول خلال فترة الدراسة.

(جـ) كثافة رأس المال س٣ :متوسط صافى الأصول الثابتة/ مجموع الأصول خلال فترة الدراسة.

(د) معدل التركيز س٤ : مجموع متوسط مبيعات أكبر شركتين فى كل قطاع/ جملة مبيعات القطاع.

(هـ) درجة التحفظ س٥ : تم حسابها لكل شركة بالعينة باستخدام معلومات السياسات المحاسبية الملحقة بالتقارير المالية المعلنة، حيث تم حساب عدد السياسات المحافظة (تقلل الربحية الحالية كرسملة لمصاريف التأسيس أو تقويم المخزون على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل) منسوبًا إلى إجمالى عدد السياسات المحاسبية المفصح عنها فى هذه التقارير.

(و) الملكية الحكومية س٦ : تم حسابها على أساس نسبة مساهمة الحكومة فى رأس مال كل منشأة بالعينة.

(ز) التغير فى الربحية س٧ : تم قياس اتجاه التغير فى الربحية بالنسبة لكل منشأة خلال فترة الدراسة باستخدام المقياس التالى :

- ثلاث نقاط إذا كان اتجاه الربح تصاعديًا فى خلال فترة الدراسة (زيادة مستمرة فى الربح أو نقص مستمر فى الخسارة).
- نقطتان إذا كان اتجاه الربحية ثابتًا فى خلال الفترة (ليس هناك تغير جوهرى فى الربحية).
- نقطة واحدة إذا تذبذب مستوى الربحية فى خلال فترة الدراسة بين الربح والخسارة.
- صفر إذا كان اتجاه الربحية تناقصيًا فى خلال فترة الدراسة (تناقص مستمر فى الربحية أو زيادة مستمرة فى الخسارة).

(ح) العرف المحاسبى $س_8$:تم قياس العرف المحاسبى لكل شركة بالرجوع إلى السياسات المحاسبية (٦سياسات) على مستوى الشركات، محللة حسب القطاعات وفقا لما يلى :

(١) تحديد السياسات الأكثر شيوعًا داخل كل قطاع، وهى السياسات التى يستخدمها أكبر عدد من شركات القطاع.

(٢) تحديد موقف كل شركة بالنسبة لكل سياسة، بحيث يخصص وزن ترجيحى ١ للشركة إذا اتبعت السياسة الأكثر شيوعا بالقطاع، ويخصص وزن ترجيحى صفر للشركة فى غير ذلك.

(٣) تحديد نسبة اتباع السياسات المحاسبية الأكثر شيوعا بالشركة (للتعبير عن مدى اتباع العرف المحاسبى)، على أساس جملة النقاط التى خصصت للشركة بالنسبة لجملة النقاط المخصصة للسياسات المفصح عنها فى التقارير المالية للشركة.

(ط) موقف المراجع $س_9$: استخدمت قائمة استقصاء (ملحقة بالبحث) للحصول على موقف مراقب حسابات كل شركة بالنسبة للسياسات المحاسبية محل البحث، مع المتابعة الشخصية للقائمة للتعرف على مرئيات المراجع وتوجهاته بشأن السياسات المحاسبية، وبعد ذلك تم مقارنة الطريقة التى تتبعها الشركة بالطريقة التى يفضلها المراجع، على أن تأخذ قيم هذا المتغير ١ فى حالة الاتفاق بين الطريقتين وصفرًا فى غير ذلك.

٥/٣ إعداد كشوف تفريغية لحساب قيم المتغيرات التابعة :

تم إعداد الكشوف التفريغية لحساب قيم المتغيرات التابعة على النحو التالى :

(أ) قيمة المتغير التابع فى حالة السياسات المحاسبية المنفردة :

باستطلاع القوائم المالية للشركات الداخلة فى عينة البحث خلال فترة الدراسة والإيضاحات المرفقة بها أمكن تحديد السياسات المحاسبيةالتالية باعتبارها سياسات لها صفة العمومية، ولها آثار فى ربحية الشركات بشكل محدد، هذا بالإضافة إلى أنها وردت فى دراسة سابقة ضمن قائمة المعايير المقترحة للمملكة[٤٥] :

١ ـ سياسات تقويم المخزون.

٢ ـ سياسات حساب استهلاك الأصول الثابتة.

٣ ـ سياسات معالجة مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير.

٤ ـ سياسات معالجة الاستثمارات فى الأوراق المالية.

٥ ـ سياسات معالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية.

٦ ـ سياسات معالجة الزكاة.

وقد تم تخصيص مقياس نقاط لكل سياسة مما سبق بحسب تأثيرها فى ربحية المنشأة فى حالة اتباعها، وذلك على النحو التالى :

ـ المخزون :

● نقطة واحدة فى حالة اتباع طريقة التكلفة (باعتبارها تؤدى إلى زيادة الربحية).

● صفر فى حالة اتباع سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل (باعتبارها سياسة متحفظة تؤدى إلى تقليل الربحية الحالية).

ـ الاستهلاك :

● نقطة واحدة فى حالة اتباع طريقة القسط الثابت.

● صفر فى غير ذلك.

ـ مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير :

● نقطة واحدة فى حالة اعتبارها مصروفات إيرادية مؤجلة وإطفائها على عدة أعوام.

● صفر فى غير ذلك.

ـ الاستثمارات :

● نقطة واحدة فى حالة اتباع طريقة التكلفة فى التقويم.

● صفر فى غير ذلك.

ـ مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية :

● نقطة واحدة فى حالة معالجتها ضمن عناصر قائمة الدخل.

● صفر فى حالة معالجتها ضمن حقوق الملكية.

ـ الزكاة :

● نقطة واحدة فى حالة معالجتها كتوزيع للربح.

● صفر فى حالة معالجتها كمصروف يحمل على الفترة.

وقد اعتبرت النقاط المخصصة للشركة فى كل سياسة هى أساس قيمة المتغير التابع فى نماذج كل من الانحدار والبروبيت.

(ب) قيمة المتغير التابع فى حالة الاستراتيجيات المحاسبية لمجموعة من السياسات:

نظرًا لأن الدول المتقدمة فى مضمار بناء وإصدار معايير المحاسبة قد قطعت شوطًا كبيرًا فى إصدار مجموعة معايير تغطى مجالات متعددة، يوصى - بالنسبة للدول التى بصدد بناء معاييرها - بالنظر فى إصدار مجموعة من المعايير دفعة واحدة حتى تواكب هذا التطور، وبما يتفق مع الإطار الفكرى للمحاسبة الذى ينادى بأهمية الاتساق بين المعايير المصدرة، وبما يحقق أهداف المحاسبة المالية بالمملكة [٤٦].

من هذا المنطلق يرى الباحثان أنه، بالإضافة إلى بناء النموذج محل البحث بالتركيز على سياسة واحدة، يمكن بناء نموذج إضافى يعتمد على إصدار مجموعة من المعايير، بحيث تشكل فى مجموعها استراتيجية ممكنة للمملكة. وقد تم بناء هذا النموذج على أساس ثلاث استراتيجيات بديلة، وذلك فى ظل الفروض الثلاثة التالية:

الفرض الأول: تتكون الاستراتيجية من أربع سياسات محاسبية منفردة [٤٧]. ويفترض أن كلًا من هذه السياسات لها نفس التأثير فى ربحية المنشأة؛ بمعنى أن السياسة المحاسبية الخاصة بالمخزون مثلًا والتى تؤدى إلى زيادة الربحية يكون لها نفس تأثير السياسة المحاسبية الخاصة بالزكاة وبنفس الوزن أو الأثر فى الربحية. وفى هذا الشأن يتم تجميع الأوزان الترجيحية المخصصة للسياسات ضمن الاستراتيجية، وذلك بنسب متساوية الأثر لجميع السياسات، ثم حساب مجموع النقاط الخاصة بالاستراتيجية، وهى تتراوح بين ١،٥ بحيث يمثل ١ السياسات التى تؤدى جميعها لتخفيض الربحية، و٥ تمثل السياسات التى تؤدى جميعها لزيادة الربحية، أما الأرقام بينهما فتمثل مزيجًا من السياسات التى تؤدى إلى تأثير متفاوت فى الربحية. ويظهر تصنيف وقيم التغير التابع المحسوب للاستراتيجية الأولى فى الجدول رقم (٢).

الفرض الثانى: تتكون الاستراتيجية من أربع سياسات محاسبية. ويفترض أن كل السياسات المحاسبية لها نفس التأثير على الربحية، فيما عدا السياسات الخاصة بالنفقات الإيرادية المؤجلة والزكاة التى يفترض أن لكل منها نصف تأثير السياسات الأخرى فى الربحية. ويتراوح مجموع النقاط تحت هذا الفرض بين ١،٧ بحيث ١ يمثل السياسات التى

تؤدى جميعها لتخفيض الربحية، و٧ تمثل السياسات التى تؤدى جميعها لزيادة الربحية، والأرقام بينهما تمثل مزيجا من السياسات التى تؤدى إلى تأثير متفاوت فى الربحية. ويظهر تصنيف وقيم المتغير التابع المحسوب للاستراتيجية الثانية فى عمود الفرض الثانى بجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢)
أسلوب حساب قيم المتغير التابع لنماذج الانحدار والبروبيت طبقًا لفروض البحث

مسلسل استراتيجيات (مزيج أربع سياسات)	أوزان السياسات حسب التأثير على الربحية (٠،١)				رقم تصنيف الاستراتيجية = قيمة المتغير التابع		
	الاستهلاك	المخزون	المصروفات الإيرادية المؤجلة	الزكاة	الفرض الأول	الفرض الثانى	الفرض الثالث
١ (أدنى ربحية)	صفر	صفر	صفر	صفر	١	١	١
٢	١	صفر	صفر	صفر	٢	٣	٤
٣	صفر	١	صفر	صفر	٢	٣	٤
٤	صفر	صفر	١	صفر	٢	٢	٢
٥	صفر	صفر	صفر	١	٢	٢	٢
٦	١	١	صفر	صفر	٣	٥	٧
٧	صفر	صفر	١	١	٣	٣	٣
٨	صفر	١	١	صفر	٣	٤	٥
٩	صفر	١	صفر	١	٣	٤	٥
١٠	١	صفر	١	صفر	٣	٤	٥
١١	١	صفر	صفر	١	٣	٤	٥
١٢	١	١	١	صفر	٤	٦	٨
١٣	١	١	صفر	١	٤	٦	٨
١٤	١	صفر	١	١	٤	٥	٦
١٥	صفر	١	١	١	٤	٥	٦
١٦ (أعلى ربحية)	١	١	١	١	٥	٧	٩

الفرض الثالث : تتكون الاستراتيجية من أربع سياسات محاسبية. ويفترض أن كل السياسات المحاسبية لها نفس الأثر على الربحية، فيما عدا السياسات الخاصة بالنفقات الإيرادية المؤجلة والزكاة التى يفترض أن لكل منها ربع تأثير كل من السياسات الأخرى فى الربحية. ويتراوح مجموع النقاط تحت هذا الفرض بين ١، ٩ بحيث ١ يمثل السياسات التى تؤدى جميعها لتخفيض الربحية، و٩ تمثل السياسات التى تؤدى جميعها لزيادة الربحية، والأرقام بينهما تمثل مزيجا من السياسات الأخرى التى تؤدى إلى تأثير متفاوت فى الربحية. ويظهر تصنيف وقيم المتغير التابع المحسوب للاستراتيجية الثالثة تحت عمود الفرض الثالث فى الجدول رقم (٢).

٦/٣ إدخال البيانات المجمعة للحاسب الآلى :

عقب مراجعة الكشوف التجميعية لبيانات الشركات وقيم المتغيرات المستقلة والتابعة، تم استخدام الحزم الإحصائية الجاهزة SPSS/PC +[٤٨]، SHAZAM[٤٩]، TSP[٥٠]، وذلك بهدف :

١ ـ حساب المقاييس الإحصائية الوصفية ومعاملات الارتباط بين المتغيرات المستخدمة.

٢ ـ إيجاد العلاقة بين المتغيرات المفسرة والمتغيرات التابعة لتفسير دوافع السياسات المحاسبية المستخدمة فى الشركات المساهمة السعودية باستخدام نماذج الانحدار المتعدد وتحليل البروبيت، وذلك باستخدام النموذج الرياضى التالى :

$$\text{ص}_{\text{ر}} = \text{أ} + \text{ب}_{١}\text{س}_{١\text{ر}} + \text{ب}_{٢}\text{س}_{٢\text{ر}} + \text{ب}_{٣}\text{س}_{٣\text{ر}} + \text{ب}_{٤}\text{س}_{٤\text{ر}} + \text{ب}_{٥}\text{س}_{٥\text{ر}}$$

الاتجاه المتوقع للعلاقة : (−) (+) (−) (−) (−)

$$+ \text{ب}_{٦}\text{س}_{٦\text{ر}} + \text{ب}_{٧}\text{س}_{٧\text{ر}} + \text{ب}_{٨}\text{س}_{٨\text{ر}} + \text{ب}_{٩}\text{س}_{٩\text{ر}}$$

الاتجاه المتوقع للعلاقة : (−) (+) (+) (+)

(ر = ١، ٢، ٠٠٠٠٠٠، ن)

حيث :

$\text{ص}_{\text{ر}}$: متغير تابع يعبر عن الاستراتيجية المحاسبية المستخدمة فى المنشأة ر فى خلال فترة الدراسة، ويأخذ قيما متقطعة (٠، ١، ٢، ٠٠٠) بحسب الاستراتيجية المستخدمة.

$\text{س}_{١\text{ر}}$: متغير يعبر عن الحجم ويقاس بجملة قيمة أصول المنشأة ر أو جملة مبيعاتها فى خلال فترة الدراسة.

$س_{٢ر}$: متغير يعبر عن درجة المديونية فى المنشأة ر .

$س_{٣ر}$: متغير يعبر عن درجة كثافة رأس المال فى المنشأة ر.

$س_{٤ر}$: متغير يعبر عن درجة التركيز فى الصناعة (القطاع الاقتصادى الذى تنتمى إليه المنشأة).

$س_{٥ر}$: متغير يعبر عن درجة تحفظ السياسات المحاسبية التى تتبعها المنشأة ر فى خلال فترة الدراسة.

$س_{٦ر}$: متغير يعبر عن نسبة الملكية الحكومية فى رأس مال المنشأة ر إلى إجمالى حقوق الملكية فى خلال فترة الدراسة.

$س_{٧ر}$: متغير يعبر عن اتجاة الربحية للمنشأة ر فى خلال فترة الدراسة.

$س_{٨ر}$: متغير يعبر عن العرف المحاسبى أو مدى اتباع الطريقة المحاسبية الأكثر شيوعا فى الصناعة التى تنتمى إليها المنشأة ر.

$س_{٩ر}$: متغير يعبر عن مدى اتباع المنشأة ر لرأى مراقب الحسابات عند اختيار السياسة المحاسبية المتبعة.

أ، $ب_١$، ...، $ب_٩$: ثوابت العلاقة الرياضية بالنسبة للعوامل التسعة المفسرة.

ن : عدد شركات العينة ويبلغ ٢٨ طبقًا لجدول رقم (١).

وفى مجال إجراء الحسابات المتعلقة بأهداف البحث راعى الباحثان اعتبارين اساسيين، هما :

اولا : ضرورة التأكد من وجود قدر معقول من التباين بين السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة الشركات المساهمة السعودية من حيث أثرها فى الربحية، وذلك لضمان شروط النماذج المفسرة وإمكان الاعتماد على النتائج التى سيتم الحصول عليها بدرجة عالية من الثقة. وللتعرف المبدئى على هذا التباين، تم إعداد الجدول رقم (٣) ويشمل توزيع شركات العينة بحسب اتباع سياسات محاسبية تؤدى إلى التأثير فى الربحية.

ويلاحظ على نتائج الجدول ما يلى :

١ ـ جميع الشركات تتبع سياسة استهلاك تزيد الربحية (القسط الثابت). ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد سياسة الاستهلاك من المتغيرات التابعة التى يشملها البحث، نظرًا لعدم وجود أى تباين فى السياسات المتبعة.

جدول رقم (٣)

توزيع شركات العينة بحسب اتباع سياسات محاسبية تؤدى إلى التأثير فى الربحية

السياسة	الاستهلاك		المخزون		نفقات تأسيس		الزكاة		استثمارات		عملات اجنبية	
الأثر	عدد	٪	عدد	٪	عدد	٪	عدد	٪	عدد	٪	عدد	٪
زيادة ربحية	٢٨	١٠٠	٨	٢٨,٦	٢٣	٨٢,١	٤	١٤,٣	٢٧	٩٦,٤	١	٣,٦
نقص ربحية	صفر	صفر	٢٠	٧١,٤	٥	١٧,٩	٢٤	٨٥,٧	١	٣,٦	٢٧	٩٦,٤
جملة الشركات	٢٨	١٠٠	٢٨	١٠٠,٠	٢٨	١٠٠,٠	٢٨	١٠٠,٠	٢٨	١٠٠,٠	٢٨	١٠٠,٠

٢ - فيما يتعلق بسياستى : تقييم الاستثمارات ومعالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية، تتبع معظم الشركات سياسة واحدة، مما يؤدى إلى وجود تباين ضئيل ولا يتيح استخدامهما فى حساب معاملات الارتباط والوفاء بالشروط الأساسية لنماذج الانحدار.

٣ - بالنسبة لباقى السياسات المحاسبية وهى : المخزون والنفقات الإيرادية المؤجلة (مصاريف التأسيس ونفقات الأبحاث والتطوير) والزكاة، هناك درجة معقولة من التباين بين الشركات تتيح حساب معاملات الارتباط واستخدام كل من نماذج الانحدار والبروبيت فى تفسير دوافع تبنى الإدارة للسياسات المحاسبية وتحقيق أهداف البحث.

ثانيا - ضرورة اختيار النماذج الرياضية الملائمة لطبيعة عملية اختيار السياسات المحاسبية والعوامل المؤثرة فى هذا الاختيار. وفى هذا الشأن استبعدت نماذج الانحدار طبقًا لطريقة المربعات الصغرى فى صورتها العادية، وذلك باعتبار أن المتغيرات التابعة لا تأخذ قيمًا مستمرة (متصلة)، ولكن تأخذ قيمًا متقطعة (صفر، ١، ٢، ٠٠٠، ن). ونظرًا لأن استخدام الطريقة الأخيرة مع القيم المتقطعة يتنافى مع الاشتراطات الرئيسية لطريقة المربعات الصغرى فقد تم استخدام طريقة المربعات الصغرى المرجحة للتغلب على هذه المشكلة، طبقًا لما يلى [٥١] :

أ - استخدام نموذج الانحدار العادى الذى يمكن التعبير عنه فى الصورة الرياضية التالية للحصول على تقديرات المتغير التابع :

$$\hat{ض}_{ر} = أ + ب_{1} س_{1ر} + ب_{2} س_{2ر} + \cdots + ب_{9} س_{9ر}$$

ب ـ استخدام القيم التقديرية للمتغير التابع ضً للحصول على أوزان ترجيحية مناسبة باستخدام الصيغة التالية :

$$ؤ_{ر} = ض_{ر}(١ - ض_{ر})$$

جـ ـ استخدام الأوزان الترجيحية المحسوبة فى الخطوة السابقة فى تحويل البيانات الأساسية المستخدمة فى الخطوة (أ) للحصول على نموذج الانحدار المرجح التالى :

$$\frac{ض_{ر}}{\sqrt{ؤ_{ر}}} = \frac{أ}{\sqrt{ؤ_{ر}}} + \frac{ب_{١}\ س_{١ر}}{\sqrt{ؤ_{ر}}} + \cdots\cdots + \frac{ب_{٩}\ س_{٩ر}}{\sqrt{ؤ_{ر}}}$$

د ـ استخدام طريقة المربعات الصغرى فى تشغيل النموذج السابق للحصول على ثوابت العلاقة الرياضية، واختبار معنوية (دلالة) كل معاملاتها ومقارنتها بالعلاقات النظرية المتوقعة.

ويعتبر تحليل البروبيت بديلاً آخر لتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع فى الأحوال التى يأخذ فيها الأخير قيمًا متقطعة. يضاف إلى ذلك أن الدراسات السابقة فى مجال تفسير اختيار السياسات المحاسبية قد أكدت جدوى النتائج التى يمكن الحصول عليها باستخدام هذا الأسلوب. وسيعنى البحث ـ بالإضافة إلى ما سبق ـ بمقارنة النتائج التى تم الحصول عليها باستخدام البديلين.

القسم الرابع

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

بعد استعراض خطوات الدراسة الميدانية، نتناول فى هذا القسم تحليل نتائج هذه الدراسة، بهدف الوقوف على مدى تحقق الفرضيات المطورة للمدخل الإيجابى فى عينة البحث، بالتطبيق على المملكة العربية السعودية. وعلى ذلك يشمل هذا القسم ما يلى:

أولا : تحليل نتائج الإحصاءات الوصفية ونتائج تحليل الانحدار.

ثانيا : تحليل نتائج البروبيت.

١/٤ تحليل نتائج الاحصاءات الوصفية ونتائج تحليل الانحدار

١/١/٤ نتائج الاحصاءات الوصفية :

حتى يمكن التعرف على الشكل العام لعملية الاختيار المحاسبى والعوامل المؤثرة فيه، تم حساب الإحصاءات الوصفية الموضحة بجدول رقم (٤) لجميع شركات العينة :

جدول رقم (٤)

الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة لجميع الشركات السعودية فى عينة البحث

الإحصاءات الوصفية / المتغيرات	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الحد الأدنى	الحد الأعلى	معامل الاختلاف (٪)
جملة الأصول (الحجم) بالمليون ريال	١٥١٠,٨	٤٤٩٩	٢٩	٢٤٣٢٨,٧	٢٩٧,٨
نسبة المديونية (٪)	٢٣,٤	١٦,١	صفر	٦٥,٧	٦٨,٨
كثافة راس المال (٪)	٤٣,٥	٢٦,٥	صفر	٨٩,٣	٦٠,٩
معدل التركيز (٪)	٦٠,٨	٢٣,١	٣٠,٣	٩٠,٤	٣٨,٠
درجة التحفظ (٪)	٤٤,٦	١٩,٧	صفر	١٠٠,٠	٤٤,٢
درجة الملكية الحكومية (٪)	١٦,٩	٢٢,٠	صفر	٧٣,٠	١٣٠,١
اتجاه الربحية	١,٨	١,٣	صفر	٣,٠	٧٢,٢
العرف المحاسبى (٪)	٨٦,٥	٢١,٧	صفر	١٠٠,٠	٢٥,١
موقف المراجع	٠.٨٢	٠,٣٩	صفر	١	٤٧,٥

ويتضح من الجدول رقم (٤) ما يلى :

١ ـ هناك اتجاه عام لاتباع العرف المحاسبى فى الشركات السعودية، حيث يبلغ الوسط الحسابى ٨٦,٥٪ ومعامل الاختلاف ٢٥,١٪، وهو أقل معامل اختلاف بين العوامل المفسرة.

٢ ـ اتجاه الربحية نحو الثبات عمومًا فى خلال فترة الدراسة، حيث يقترب الوسط الحسابى له من ٢ (عدد النقاط الذى خصص لحالة الثبات).

٣ ـ يرجع ارتفاع الانحراف المعيارى بالنسبة لعامل الحجم إلى ارتفاع حجم الأصول فى الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك)، مقارنة بباقى شركات العينة.

ومن هذا الاستعراض المبدئى للعوامل المفسرة يظهر أن أكثر العوامل تأثيرًا فى عملية الاختيار المحاسبى بالشركات المساهمة السعودية هو العرف المحاسبى، يليه معدل التركيز ودرجة التحفظ.

٢/١/٤ نتائج تحليل الانحدار على مستوى السياسات الفردية :

يعرض جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار المرجح للسياسات المحاسبية الفردية التى تتبعها شركات العينة، موضحًا معاملات العلاقة لكل سياسة والاتجاه المتوقع لكل متغير مفسر (طبقًا للفرضيات النظرية للمنهج الإيجابى) والاتجاه الفعلى المحسوب وقيم اختبار ت لمعنوية المعاملات ومعامل التحديد المحسوب لنموذج انحدار كل سياسة.

جدول رقم (٥)

نتائج تحليل الانحدار المرجح مع السياسات المحاسبية الفردية

المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير فى العلاقة) واهم المقاييس الإحصائية	معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات		
	المخزون	م. تاسيس وبحث وتطوير	الزكاة
ثابت العلاقة	,٠٧١-	,٩٢٨	,٨٧٢
	(-٠,٠٨٧)	(٣,٨٠٤)**	(١,٣٢٢)
س ١ الحجم (-)	٦-١٠×٥,٢٧٠-	٥-١٠×٣,٨٠٣٠	٦-١٠×٦,٠١٨٠
	(-٠,٠٣٦)	(٠,٨٥٣)	(٠,٠٨٨)
س ٢ المديونية (+)	٣-١٠×٥,٤٠٩-	٣-١٠×٨,٨٠١-	٣-١٠×٦,٢٣٦-
	(-٠,٨٨٩)	(-٤,٩٥٨)****	(-١,٢٧٨)
س ٣ كثافة رأس المال (-)	٣-١٠×٩,٣٢٨٠	٣-١٠×٨,٦٦٠٠	٣-١٠×١,٣٧٩٠
	(١,٧٢٢٠)	(٦,٠٧٥)****	(٠,٢٨٧)
س ٤ معدل التركيز (-)	٤-١٠×٢,٠١٢-	٣-١٠×٢,٢٤٢-	٣-١٠×٤,٣٠٨-
	(-٠,٠٧٤)	(-٢,٢٤١)*	(-١,٠٢٩)
س ٥ درجة التحفظ (-)	١,١٢٣-	٠,٦٥٤-	٤-١٠×٦,٧١٩-
	(-٣,٧١٣)****	(-٥,٨٣١)****	(-٠,٢٢٠)

تابع :

المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير فى العلاقة) واهم المقاييس الإحصائية	معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات		
	المخزون	م. تاسيس وبحث وتطوير	الزكاة
س ٦ الملكية الحكومية (−)	٨,٥٩٣٠×١٠-٣	١,٧٩١٠×١٠-٣	٦,٦٧٢٠×١٠-٤
	(٠,٧٢٠)	(١,٦٢٣)	(٠,٣٧٠)
س ٧ اتجاه الربحية (+)	٠,١٠١٠	٢,٦٥٧−×١٠-٣	٢,٤٥٨٠×١٠-٣
	(١,٤٩٢)	(٠,١١٥−)	(٠,٠٧٣)
س ٨ العرف المحاسبى (+)	٠,٠٧١٦	٠,٢٥٢−	٣,١٨٨٠×١٠-٣
	(٠,٣٠٦)	(٢,٦٦٩−)**	(١,٦٩١)
س ٩ موقف المراجع (+)	٠,٣٦١٠	٠,٩٨٦٠	٠,٩٣٨٠
	(١,٠١٠٠)	(١٠,٤٥٥)****	(٥,٨٦٥)****
معامل التحديد ر ٢	٠,٧٨	٠,٩٩٨	٠,٩٨٨
قيمة ف الكلية للنموذج	٤,٧٦***	٣٥٢,٥****	٦٨,٨****

ـ الارقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هى قيمة اختبار ت لكل معامل.

* تعنى مستوى معنوية ٠,١، ** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٥، *** تعنى مستوى معنوية ٠,٠١، **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .

ومن هذا الجدول يتضح ما يلى :

أولا ـ بالنسبة لسياسة المخزون :

أ ـ اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلى لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة، وهى : الحجم ومعدل التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية والعرف المحاسبى وموقف المراجع.

ب ـ تشير نتائج اختبار ت إلى أن درجة التحفظ هى المتغير المفسر الوحيد الذى له دلالة إحصائية (معنوية) عند مستوى أقل من ٠,٠١.

جـ ـ على الرغم من أن هناك متغيرًا مفسرًا واحدًا معنويًا فى العلاقة، فإن معامل التحديد للعلاقة ككل بلغ ٧٨٪ ، وهو معدل مرتفع نسبيا بالمقارنة بالدراسات المثيلة التى أجريت فى الولايات المتحدة [٥٢]. ويشير ذلك إلى أنه مع ضعف معنوية العلاقة بالنسبة للعديد من المتغيرات المفسرة بمفردها، فإن هذه المتغيرات فى مجموعها تفسر جزءًا كبيرًا من التغيرات فى المتغير التابع (سياسة المخزون).

ثانيا ـ بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير :

أ ـ اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلى لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة ، وهى : معدل التركيز ودرجة التحفظ وموقف المراجع.

ب ـ تشير نتائج اختبار ت إلى أن متغيرات : حجم المديونية وكثافة رأس المال ودرجة التحفظ وموقف المراجع، لها دلالة إحصائية (معنوية) عند مستوى أقل من ٠,٠١ ، كما أن متغير العرف المحاسبى له دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ ، ومتغير التركيز الصناعى له دلالة إحصائية عند مستوى ٠,١٠ .

جـ ـ ترتب على ارتفاع عدد المتغيرات المفسرة فى العلاقة ارتفاع معامل التحديد للعلاقة ككل إلى ٩٩,٨٪.

د ـ مازالت لمجموعة العوامل البيئية (ممثلة فى العرف والتحفظ والمراجع) التأثير الأكبر فى عملية اختيار السياسات المحاسبية فى المملكة. يضاف إلى ذلك ظهور أثر واضح لمعدل التركيز (ضمن مجموعة العوامل الممثلة للتكاليف السياسية) باعتبار أن حجم مصروفات التأسيس ونفقات الأبحاث والتطوير يكون كبيرًا نسبيًا فى الشركات الكبيرة، وهذا أمر يضطرها لرسملة هذا البند ومن ثم التأثير على الربحية إيجابيا.

ثالثا ـ بالنسبة لسياسة الزكاة :

أ ـ اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلى لطبيعة العلاقة بين عملية الإختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة، وهى : معدل التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية والعرف وموقف المراجع.

ب ـ تشير نتائج اختبار ت إلى أن موقف المراجع هو المتغير المفسر الوحيد الذى له دلالة إحصائية عند مستوى أقل من ٠,٠١ ، كما بلغ معامل التحديد للعلاقة ٩٨٪.

جدول رقم (٦)

الاتجاهات المتوقعة والفعلية (المحسوبة بالمملكة) للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة فى ظل السياسات الفردية باستخدام تحليل الانحدار

المتغيرات المستقلة	الاتجاه المتوقع طبقًا للدراسة النظرية	الاتجاه الفعلى فى المملكة		
		المخزون	م. تاسيس وبحث وتطوير	الزكاة
الحجم	–	–	+	+
المديونية	+	–	–	–
كثافة رأس المال	–	+	+	+
معدل التركيز	–	–	–	–
درجة التحفظ	–	–	–	–
الملكية الحكومية	–	+	+	+
اتجاه الربحية	+	+	–	+
العرف المحاسبى	+	+	–	+
موقف المراجع	+	+	+	+

من هذا الجدول يتضح ما يلى :

١ ـ اتفاق الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعوامل : معدل التركيز، درجة التحفظ وموقف المراجع بالنسبة للسياسات الفردية الثلاث.

٢ ـ اتفاق ٦٦,٧٪ من الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعاملى : اتجاه الربحية، العرف المحاسبى.

٣ ـ اتفاق ٣٣,٣٪ من الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعامل الحجم فقط.

٤ ـ وجود علاقة عكسية بين الاتجاه الفعلى والاتجاه المتوقع بالنسبة لعوامل : المديونية، كثافة رأس المال، الملكية الحكومية.

ونظرًا لأنه عند إجراء الانحدار المرجح تبين وجود مجموعة من العوامل المفسرة غير المعنوية، فقد عنى الباحثان بضرورة التركيز على اختيار العوامل الجوهرية (ذات العلاقة المعنوية) فى العلاقة واستبعاد غير المعنوى منها، عن طريق استخدام نموذج الانحدار المرحلى (المتدرج) الذى يحدد أفضل مجموعة من المتغيرات المفسرة المعنوية. ويعرض جدول رقم (٧) نتائج تحليل هذا الانحدار.

جدول رقم (٧)

نتائج تحليل الانحدار المرجح المرحلى مع السياسات المحاسبية الفردية

المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير فى العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية	معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات		
	المخزون	م. تاسيس وبحث وتطوير	الزكاة
ثابت العلاقة	٠,٨٥٣٠ (١,٧٤٤)	٠,٢٦٥ (١,٤٩٨)	٠,٧٨٤ (٣,١٠٢)***
س ٤ درجة التحفظ (−)	٠,٠٢٤− (−٥,٤٧١)****		٠,٧٨٤− (−٤,٢٠٥)****
س ٨ العرف المحاسبى (+)	٠,٠١٠٤ (٤,٣٢٢)***		
س ٩ موقف المراجع (+)		٠,٩٥٦ (٢٣,٩٧)****	٠,٧٦١ (٣,٥٧٤)***
معامل التحديد ر ٢	٠,٧١٦	٠,٩٧٤	٠,٤٨١
قيمة ف الكلية للنموذج	١٥,١٣****	٥٧٥,٨٤****	٤٥,٢١****

ـ الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هى قيمة اختبار ت لكل معامل.

* تعنى مستوى معنوية ٠,١، ** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٥، *** تعنى مستوى معنوية ٠,٠١، **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠١.

ويتضح من الجدول ما يلى :

أ ـ العوامل المؤثرة المعنوية بالنسبة لسياسة المخزون هى : درجة التحفظ والعرف المحاسبى.

ب ـ العوامل المؤثرة المعنوية بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير هى موقف المراجع فقط.

جـ ـ العوامل المؤثرة المعنوية بالنسبة لسياسة الزكاة هى درجة التحفظ وموقف المراجع.

وبناءً عليه يمكن القول إن مجموعة العوامل البيئية تلعب الدور المؤثر فى عملية اختيار السياسات المحاسبية الفردية بالمملكة، وبصفة خاصة عاملا التحفظ وموقف المراجع.

٣/١/٤ نتائج تحليل الانحدار المرجح مع السياسات المجمعة :

نظرًا لأن المتغير التابع فى حالة السياسات المجمعة يتخذ قيمًا بين ١،٠ (تختلف عن صفر، ١) لم يمكن تطبيق أسلوب الانحدار المرجح السابق الإشارة إليه. وللتغلب على هذه الصعوبة تم تحوير قيم المتغير التابع فى هذه الحالة باستخدام اللوغاريتم الطبيعى، وأدخلت البيانات إلى الحقيبة الإحصائية SPSS/PC + ، لتوفيق نماذج الانحدار اللوغاريتمى للسياسات المحاسبية المجمعة، فى ظل الفروض الثلاثة السابق الإشارة إليها. ويعرض الجدول رقم (٨) نتائج هذا التحليل، ومن الجدول يتضح ما يلى:

١ ـ بالنسبة للفرض الأول تبين أن المتغيرات المفسرة المعنوية هى : درجة التحفظ بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ وموقف المراجع بمستوى معنوية ١,٠، وبلغ معامل التحديد للعلاقة ككل ٨٢,٦٪. كما تم اختبار معنوية النموذج ككل، فقد بلغت قيمة ف الكلية ٩,٤٨، وبمقارنتها بالقيمة الجدولية تبين أن قيمة ف المحسوبة معنوية.

٢ ـ بالنسبة للفرض الثانى تبين أن المتغير المعنوى المفسر الوحيد هو درجة التحفظ، وذلك بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١، وبلغ معامل التحديد للعلاقة ٧٣,٣٪ . كما تم اختبار معنوية النموذج ككل، فقد بلغت قيمة ف الكلية ٦,٨١٧، وبمقارنتها بالقيمة الجدولية تبين أن قيمة ف المحسوبة معنوية.

٣ ـ بالنسبة للفرض الثالث تبين أيضًا أن متغير درجة التحفظ هو المتغير المفسر المعنوى الوحيد، وذلك بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١، وبلغ معامل التحديد للعلاقة ككل ٧٣,١٪ وقيمة ف الكلية المحسوبة للنموذج ٥,٤٤.

ويوضح جدول رقم (٩) مدى اتفاق الاتجاهات الفعلية المحسوبة للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (طبقًا للفروض الثلاثة) مع الاتجاهات النظرية المتوقعة لهذه العلاقة طبقًا لنتائج تحليل الانحدار.

جدول رقم (٨)

نتائج تحليل الانحدار اللوغاريتمى للسياسات المحاسبية المجمعة فى ظل الفروض الثلاثة

المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير فى العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية	معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت)		
	الفرض الأول	الفرض الثانى	الفرض الثالث
ثابت العلاقة	١,٢٣٦٠	١,٨١٦	٢,١٤٤
	(٥,٣٨٠)****	(٦,٣٠٨)****	(٦,٥٩٧)****
س$_{١}$ الحجم (−)	٧-١٠×٥,٠٢٨٧	٦-١٠×٢,٧٦٣-	٦-١٠×٤,٥٨٦-
	(٠,٠٦٤)	(٠,٣٠٤-)	(٠,٤٤٨-)
س$_{٢}$ المديونية (+)	٣-١٠×٢,٩٣٥-	٣-١٠×٨,٧١٢-	٣-١٠×٢,٥٩٢-
	(١,٣٠٤-)	(١,٠٤٠-)	(٠,٨٨٠-)
س$_{٣}$ كثافة رأس المال (−)	٣-١٠×٣,٢٤٧٠	٣-١٠×٢,٢٣٦٠	٣-١٠×١,٧٣٧٠
	(١,٦٢٧)	(٠,٩٩٨)	(٠,٦٨٦)
س$_{٤}$ معدل التركيز (−)	٣-١٠×١,٠٤٦-	٣-١٠×١,٢٠٠-	٣-١٠×١,٢٨٨-
	(٠,٥٠٢)	(١,٤٩٦)	(٠,٤٧٢)
س$_{٥}$ درجة التحفظ (−)	٣-١٠×٧,٥٥٠-	٣-١٠×٨,٣٦٧-	٣-١٠×٨,٨٢٤-
	(٤,٤٨٨-)****	(٤,٢٩١-)****	(٤,٠١٠-)****
س$_{٦}$ الملكية الحكومية (−)	٥-١٠×١,١٥٧٠	٣-١٠×١,٠٥٥٠	٣-١٠×١,٦٤١٠
	(٠,٠٠٨)	(٠,٦٢٩)	(٠,٨٦٦)
س$_{٧}$ اتجاه الربحية (+)	٠,٠١٩٩	٠,٠٢٣٧	٠,٠٢٦-
	(٠,٩٨٨)	(٠,٠١٤)	(٠,٩٩٦)
س$_{٨}$ العرف المحاسبى (+)	٣-١٠×١,٥٢٧-	٣-١٠×٢,٢٣٧-	٣-١٠×٢,٦٢٢-
	(١,١٨٩٠-)	(١,٥٠٣-)	(١,٦٥٠-)
س$_{٩}$ موقف المراجع (+)	٠,١٤٦-	٠,٠٨٧٠	٠,٠٥٥٤
	(١,٨٤٥)*	(٠,٩٥٩)	(٠,٥٣٥)
معامل التحديد ر^{٢}	٠,٨٢٦	٠,٧٧٣	٠,٧٣١
قيمة ف الكلية للنموذج	٩,٤٨****	٦,٨١٧****	٥,٤٣٦****

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هى قيمة اختبار ت لكل معامل.

* تعنى مستوى معنوية ٠,١ . ** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٥ . *** تعنى مستوى معنوية ٠,٠١ . **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .

جدول رقم (٩)

الاتجاهات المتوقعة والفعلية (المحسوبة بالمملكة) للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة فى ظل السياسات الفردية باستخدام تحليل الانحدار

المتغيرات المستقلة	الاتجاه المتوقع طبقًا للدراسة النظرية	الاتجاه الفعلى فى المملكة		
		الفرض ١	الفرض ٢	الفرض ٣
الحجم	–	+	–	–
المديونية	+	–	–	–
كثافة رأس المال	–	+	+	+
معدل التركيز	–	+	+	+
درجة التحفظ	–	–	–	–
الملكية الحكومية	–	+	+	+
اتجاه الربحية	+	+	+	–
العرف المحاسبى	+	–	–	–
موقف المراجع	+	–	+	+

ويتضح من جدول رقم (٩) ما يلى :

١ ـ اتفاق الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لدرجة التحفظ فى ظل الفروض الثلاثة.

٢ ـ اتفاق ٦٦,٧٪ من الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لعوامل : الحجم واتجاه الربحية، وموقف المراجع، على مستوى الفروض الثلاثة.

٣ ـ وجود علاقة عكسية بين الاتجاه المتوقع والاتجاه الفعلى بالنسبة لمتغيرات : المديونية وكثافة رأس المال ومعدل التركيز والملكية الحكومية والعرف المحاسبى.

ومن هذه النتيجة يتضح أن العوامل البيئية، هى العوامل الأكثر تأثيرًا فى عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة فى المملكة.

ونظرًا لأنه عند إجراء الانحدار اللوغاريتمى تبين وجود مجموعة من العوامل المفسرة غير المعنـوية، فقد عنى الباحثان بتركيز الضوء على تحديد العوامل الجوهرية (ذات العلاقة المعنوية) واستبعاد غير الجوهرى منها، وذلك باستخدام نموذج الانحدار المرحلى. ويعرض جدول رقم (١٠) نتائج تحليل هذا الانحدار.

جدول رقم (١٠)

نتائج تحليل الانحدار اللوغاريتمى المرحلى (المتدرج)

للسياسات المحاسبية المجمعة فى ظل الفروض الثلاثة للدراسة

المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير فى العلاقة) واهم المقاييس الإحصائية	معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت)		
	الفرض الأول	الفرض الثانى	الفرض الثالث
ثابت العلاقة	١,٤٢٩٠	١,٩٣٤	٢,١٨٩
	****(١٨,٠٤٦)	****(٢٧,٧١٣)	***(٢٩,٣٧١)
س ٣ كثافة رأس المال (-)	٣,٠٠١٠×١٠^-٣	٠,١٩٠	
	****(٣,١٥٤)	*(١,٦٩٥)	
س ٥ درجة التحفظ (-)	-٩,١٦٣×١٠^-٣	-٠,٠١٠	-٠,٠١٠
	****(-٧,١٦٠)	****(-٧,٠٥٣)	****(-٦,٧٣١)
س ٨ العرف المحاسبى (+)		-٠,٢٢٧	-٠,٢٣٣
		**(-٢,٠٢٣)	**(-٢,٠١٨)
س ٩ موقف المراجع (+)	٠,٢٤٥٠		
	*(١,٨٥)		
معامل التحديد ر ٢	٠,٧٣٥	٠,٦٥٧	٠,٦٣٥
قيمة ف الكلية للنموذج	****٣٤,٧	****٤٩,٧	****٤٥,٣

- الأرقام الموجودة بين الأقواس أسفل المعاملات هى قيمة اختبار ت لكل معامل.

* تعنى مستوى معنوية ٠,١، ** تعنى مستوى معنوية ٠,٠٥، *** تعنى مستوى معنوية ٠,٠١، **** تعنى مستوى معنوية أقل من ٠,٠١.

ومن هذا الجدول يتضح بصفة عامة أثر العوامل البيئية فى قرار اختيار السياسة المحاسبية فى ظل الفروض الثلاثة بالملكة، حيث كانت العوامل المفسرة هى : درجة التحفظ والعرف المحاسبى وموقف المراجع، بينما تضاءل دور العوامل غير البيئية حيث اقتصرت على كثافة رأس المال بالنسبة للفرضين : الأول والثانى فقط.

٢/٤ نتائج تحليل البروبيت لقرار اختيار السياسة المحاسبية

قام الباحثان باستخدام حزم برامج إحصائية جاهزة خاصة بتحليل البروبيت [٥٣]، للبيانات التى تم تجميعها على مستوى السياسات الفردية، حيث يتخذ المتغير التابع القيم المتقطعة صفر، واحد . ويعرض جدول رقم (١١) نتائج تحليل البروبيت بالنسبة للسياسات المحاسبية الفردية الخاصة بالمخزون ومصاريف التأسيس والأبحاث والتطوير والزكاة.

جدول رقم (١١)

نتائج تحليل البروبيت بالنسبة للسياسات المحاسبية الفردية

المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للمتغير في العلاقة) وأهم المقاييس الإحصائية	معاملات نماذج البروبيت (وقيمة ت) لسياسات		
	المخزون	م. تأسيس وبحث وتطوير	الزكاة
ثابت العلاقة	١٠,٨٩٠	٣,٣٩٨-	٧,٨٥٦-
	(٢٣٧,٥٦٢)****	(٠,٥٦٨-)	(١,٧٠٨-)
س ١ الحجم (-)	٦,٩٩٨٠×١٠^-٦	٠,٠٠٠٢	٠,٠٠٠١
	(١,١١٨٢)	(٠,٤٢٥٩)	(١,٢٧٠٣)
س ٢ المديونية (+)	,٠٥٥-	٠,١٩١-	٠,٠١٢٨
	(١٦٧,٢٧٤-)****	(٣,٥٣١-)***	(٠,١٩٠٦)
س ٣ كثافة رأس المال (-)	٠,٠٥٢٩	٠,٠٥١٢	٠,١١١٠
	(١٢٥,٢٠٩٥)****	(٥,٠٥٨١)****	(٣,١١٥٨)***
س ٤ معدل التركيز (-)	٠,٠٤٨٥	٠,٠٣٢٨-	٠,٠٥٣٦
	(٦٣٤,١١٣)****	(٢,٣٩٤-)**	(١,٠١٧٥)
س ٥ درجة التحفظ (-)	٠,٢٣٨٤-	٠,٠٢٣٨-	٠,٠٤٠-
	(١٠٧٥,٠٥٤-)****	(١,٧٥٦٥-)*	(١,١٠٩٣-)
س ٦ الملكية الحكومية (-)	٠,٠١٤٥	٠,٠٣٣١	٠,٠١٥١-
	(٧,١٨٤٧)****	(١,٤٥١)	(٦,٤٩٤٣-)****
س ٧ اتجاه الربحية (+)	٠,٨٦٦٩	٠,٣١٢٦	٠,٣٠٠٧-
	(١٠١,٢٨٢٩)****	(٢,٥٥٢٦)**	(٠,٥٠٢٨-)
س ٨ العرف المحاسبي (+)	٠,٠٣٦٧-	٠,٠٤٧٧-	٠,٠٠٨٦
	(٧٤,١٩٠٩-)****	(١,٥٢٤٦)	(٠,٤٧٠٥)
س ٩ موقف المراجع (+)	٦,٤٣٥٧-	٨,٨٧٦	٣,٧٤٨٦-
	(٨٨,٠٤٣-)****	(٢,٢٧١)**	(٢,٨٦٥-)***
معامل التحديد ر ٢ (Maddala)	٠,٦٩٨	٠,٦٠٩	٠,٤٩٤

- الأرقام الموجودة بين الأقواس إسفل المعاملات هي قيمة اختبار ت لكل معامل.

* تعني مستوى معنوية ٠,١ ، ** تعني مستوى معنوية ٠,٠٥ ، *** تعني مستوى معنوية ٠,٠١ ، **** تعني مستوى معنوية اقل من ٠,٠١ .

ويتضح من الجدول السابق ما يلى :

بالنسبة لسياسة المخزون

أ) أن المتغيرات المفسرة ذات العلاقة المعنوية هى : المديونية وكثافة رأس المال ومعدل التركيز ودرجة التحفظ ودرجة الملكية الحكومية واتجاه الربحية والعرف المحاسبى وموقف المراجع، بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .

ب) اتفاق العلاقة المتوقعة مع العلاقة الفعلية المحسوبة فى المملكة، بالنسبة لمتغيرى : درجة التحفظ واتجاه الربحية.

بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير

أ) أن المتغيرات المفسرة ذات العلاقة المعنوية هى : المديونية وكثافة رأس المال، بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ ومتغيرات معدل التركيز واتجاه الربحية وموقف المراجع بمستوى ٠,٠٥ ، ومتغير درجة التحفظ بمستوى معنوية ٠,١ .

ب) اتفاق اتجاه العلاقة المتوقعة مع العلاقات الفعلية المحسوبة فى المملكة بالنسبة لمتغيرات : درجة التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية وموقف المراجع.

جـ) أن العوامل المعنوية التى تمشت فى تغيرها مع اتجاه التغير المتوقع هى العوامل البيئية بصفة عامة.

بالنسبة لسياسة الزكاة

أ) أن المتغيرات المفسرة ذات العلاقة المعنوية هى : كثافة رأس المال ودرجة الملكية الحكومية وموقف المراجع، بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .

ب) اتفاق اتجاه العلاقة المتوقعة مع العلاقة الفعلية المحسوبة فى المملكة بالنسبة لمتغيرات : المديونية ودرجة التحفظ والملكية الحكومية والعرف المحاسبى.

ويلاحظ عمومًا أن نماذج البروبيت أوضحت أن المتغيرات البيئية لعبت دورًا مؤثرًا فى اختيار السياسة المحاسبية للمخزون جنبا إلى جنب مع العوامل الاقتصادية، وذلك على عكس نماذج الانحدار التى أظهرت أثر العوامل البيئية فقط. وتجدر الإشارة فى هذا الشأن إلى اعتبارين : الأول أن نماذج البروبيت تفضل على نماذج الانحدار فى حالات اتخاذ المتغير التابع لقيم متقطعة صفر، ١، وهو ما ينطبق على عملية قرار اختيار السياسات المحاسبية، والثانى أن بعض العوامل المفسرة المعنوية الموضحة قد اتخذت اتجاهًا عكسيا لما هو متوقع بالنسبة للعوامل الاقتصادية بصفة خاصة.

ويلخص جدول رقم (١٢) مدى اتفاق الاتجاهات الفعلية المحسوبة فى المملكة للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة (فى ظل السياسات الفردية الثلاث)، مع الاتجاهات المتوقعة لهذه العلاقة طبقًا لنتائج تحليل البروبيت.

جدول رقم ١٢

الاتجاهات المتوقعة والفعلية (المحسوبة بالمملكة) للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة فى ظل السياسات الفردية باستخدام تحليل البروبيت

المتغيرات المستقلة	الاتجاه المتوقع طبقًا للدراسة النظرية	الاتجاه الفعلى فى المملكة		
		المخزون	م. تاسيس وبحث وتطوير	الزكاة
الحجم	−	+	+	+
المديونية	+	−	−	+
كثافة رأس المال	−	+	+	+
معدل التركيز	−	+	−	+
درجة التحفظ	−	−	−	−
الملكية الحكومية	−	+	+	−
اتجاه الربحية	+	+	+	−
العرف المحاسبى	+	−	+	+
موقف المراجع	+	−	+	−

من هذا الجدول يتضح ما يلى :

١ ـ اتفاق الاتجاه المتوقع مع الاتجاه الفعلى، بالنسبة لعامل درجة التحفظ فقط، فى ظل السياسات الفردية الثلاث.

٢ ـ اتفاق ٦٦,٧٪ من الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع، بالنسبة لعاملى : اتجاه الربحية والعرف المحاسبى.

٣ ـ اتفاق ٣٣,٣٪ من الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع، بالنسبة لعوامل : المديونية، معدل التركيز، الملكية الحكومية، موقف المراجع.

٤ ـ وجود علاقة عكسية بين الاتجاه الفعلى والاتجاه المتوقع، بالنسبة لعاملى : الحجم وكثافة رأس المال.

القسم الخامس

مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت واستخلاص العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة

بعد استعراض نتائج الدراسة الاختبارية نتناول فى هذا القسم مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت، بهدف اختبار فرضيات المدخل الإيجابى المطورة، واستخلاص العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية بالشركات المساهمة فى المملكة على ضوء نتائج هذا الاختبار. وعلى هذا الأساس يتناول هذا القسم ما يلى :

أولا : مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت.

ثانيا : تحديد العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة.

١/٥ مقارنة نتائج تحليل الانحدار بنتائج تحليل البروبيت :

لتقديم تصور كامل لأثر المتغيرات المفسرة المعنوية بالنسبة لاختيار السياسات المحاسبية فى المملكة، قام الباحثان بتلخيص نتائج تحليلى الانحدار والبروبيت فى جدول رقم (١٣)، وذلك بهدف التعرف على مدى اتفاق أو اختلاف هذه النتائج، ومحاولة استقراء الأسباب التى أدت إلى ذلك ، ثم اختبار صحة فرضيات المدخل الإيجابى بصورته الحالية والمطورة.

ويمكن استعراض نتائج هذا الجدول طبقًا للسياسات الثلاث التالية :

١/١/٥ سياسة المخزون :

- اتفاق أسلوبى الانحدار والبروبيت على أن متغير درجة التحفظ (هو أحد العوامل البيئية) يشكل العامل الأكثر تأثيرًا فى اختيار سياسة المخزون بالشركات المساهمة فى المملكة (بدرجة ثقة أعلى من ٩٩٪).

- أظهر تحليل البروبيت أنه بالإضافة إلى الاعتبار البيئى السابق، هناك عوامل أخرى، بعضها بيئى والآخر اقتصادى، تؤثر جنبًا إلى جنب فى اختيار سياسات المخزون. ويمكن تلخيص هذه العوامل على النحو التالى :

* المديونية : وجد أن العلاقة بين المتغير وسياسة تقويم المخزون عكس ما هو متوقع، طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية، حيث تلجأ المنشآت فى المملكة إلى إختيار السياسات المحاسبية التى تخفض الربحية فى حالة زيادة المديونية، والعكس بالعكس.

جدول رقم (١٣)

الجدول التلخيصى للعوامل المؤثرة المعنوية فى اختيار السياسات المحاسبية الفردية بالمملكة باستخدام أسلوبى الانحدار والبروبيت

المتغيرات المفسرة حسب المجموعات الرئيسية للمدخل الإيجابى المطور	المخزون		م.تاسيس وبحوث وتطوير		الزكاة	
	انحدار	بروبيت	انحدار	بروبيت	انحدار	بروبيت
اولا ـ تكاليف التعاقدات :						
ـ المديونية		×	×	×		
ثانيا ـ التكاليف السياسية :						
ـ الحجم						
ـ كثافة رأس المال		×	×	×		×
ـ معدل التركيز		×		×		
ـ الملكية الحكومية		×				×
ـ اتجاه الربحية		×		×		
ثالثا ـ العوامل البيئية :						
ـ درجة التحفظ	×	×	×			
ـ العرف المحاسبى		×	×			
ـ موقف المراجع		×	×	×	×	×

× العوامل التى أثبتت الدراسة الاختبارية معنويتها بمستوى ثقة ٩٥٪ على الأقل.

* **كثافة رأس المال** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشأة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تزيد الربحية فى حالة ارتفاع كثافة رأس المال، والعكس بالعكس.

* **معدل التركيز** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشأة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تزيد الربحية فى حالة زيادة معدل التركيز، والعكس بالعكس.

* **الملكية الحكومية** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشأة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تزيد الربحية فى حالة زيادة نسبة الملكية الحكومية، والعكس بالعكس.

* **اتجاه الربحية** : وجد أن المنشآت التى تتمتع باتجاه تصاعدى للربحية تستخدم سياسات محاسبية تؤدى إلى زيادة الربحية، وهى نفس العلاقة المتوقعة طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية.
* **العرف المحاسبى** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة المخزون عكس ما هو متوقع، حيث تلجأ المنشآت إلى عدم استخدام السياسات المحاسبية التى تتمشى مع العرف السائد.
* **موقف المراجع** : وجد أن المنشآت لا تأخذ برأى مراقب الحسابات عند اختيار سياسة المخزون.

وعلى ذلك يمكن القول إنه على الرغم من أن تلك العوامل مؤثرة فى عملية الاختيار المحاسبى بالشركات المساهمة فى المملكة، فإن عدم إدراك الإدارة للبواعث الاقتصادية المرتبطة بالاختيار المحاسبى ـ طبقًا لتفسيرات المدخل الإيجابى الحالية ـ أدى إلى أن تتجه هذه العوامل عكس ما هو متوقع. وهذا يلقى على عاتق أجهزة بناء المعايير بالمملكة مسئولية مراعاة الآثار الاقتصادية المرغوبة عند بناء هذه المعايير.

وفى ضوء ما سبق تثبت هذه النتائج صحة الفرضية الرئيسية للدراسة بشأن الدور المؤثر للعوامل البيئية فى عملية الاختيار المحاسبى لسياسة المخزون. وبالرجوع إلى الفرضيات الفرعية للعوامل البيئية يتضح أن نتائج الدراسة تثبت صحة فرضية درجة التحفظ، بينما لم تثبت صحة فرضيتى اتباع العرف المحاسبى ورأى مراقب الحسابات. ويمكن تبرير ذلك بالنسبة للمخزون نظرًا لأثره الكبير فى مستويات الربحية والمركز المالى، مما يدعو كثيرًا من المنشآت ـ خاصة فى غيبة المعايير المنظمة ـ إلى تبنى سياسات متحفظة لتقليل الربحية. وبالنسبة للعوامل الاقتصادية لم تثبت فى المملكة صحة فرضية المدخل الإيجابى بصورتها الحالية كما سبق إيضاحه، إلا فيما يتعلق باتجاه الربحية.

٢/١/٥ سياسة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير :

ـ اتفاق أسلوبى الانحدار والبروبيت على أن متغيرات : المديونية وكثافة رأس المال وموقف مراجع الحسابات تشكل العوامل الأكثر تأثيرًا فى اختيار سياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير بالشركات المساهمة بالمملكة.

ـ أظهر تحليلا الانحدار والبروبيت أن العوامل البيئية والاقتصادية تؤثر جنبًا إلى جنب فى اختيار السياسة المحاسبية المتعلقة بمصاريف التأسيس والبحوث والتطوير، وإن كان تحليل الانحدار أكثر إظهارًا للعوامل البيئية المتمثلة فى : درجة التحفظ والعرف وموقف

المراجع، بينما أظهر تحليل البروبيت فقط اعتماد الشركات السعودية على رأى مراقب الحسابات. ويمكن تلخيص أثر العوامل الاقتصادية طبقًا لتحليل البروبيت كما يلى :

* **المديونية** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير عكس ما هو متوقع طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية. وهذه النتيجة هى نفس نتيجة تحليل الانحدار.

* **كثافة رأس المال** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير عكس ما هو متوقع طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية. وهذه النتيجة هى نفس نتيجة تحليل الانحدار.

* **معدل التركيز** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير هى نفس العلاقة المتوقعة، بمعنى أنه كلما زادت درجة التركيز اتجهت المنشآت نحو اعتبار هذه المصاريف عبئًا على إيرادات الفترة. ولم يظهر هذا المتغير ضمن العوامل المؤثرة فى تحليل الانحدار.

* **اتجاه الربحية** : وجد أن العلاقة بين هذا المتغير وسياسة معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير هى نفس العلاقة المتوقعة طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية.

وعلى ذلك يمكن القول إن نتائج تحليلى الانحدار والبروبيت تثبت صحة الفرضية الرئيسية للدراسة التى مفادها أن العوامل البيئية تؤثر فى الاختيار المحاسبى جنبًا إلى جنب مع بعض العوامل الاقتصادية.

وبالرجوع إلى الفرضيات الفرعية للعوامل البيئية يتضح أن الدراسة تثبت صحة فرضية موقف مراجع الحسابات، بينما لم تثبت صحة فرضيتى : العرف ودرجة التحفظ بالنسبة لتحليل البروبيت، ولكن ثبتت صحة أثر درجة التحفظ فى تحليل الانحدار. ويمكن تبرير ذلك بغيبة المعايير المنظمة للمزاولات، مع استمرار الجدل حول المعالجة المحاسبية المناسبة لتلك النفقات، مما يضطر المنشأة إلى الاعتماد على رأى مراقب الحسابات، وخصوصا أن المهنة فى المملكة فى دور التكوين والتطوير.

٣/٦/٥ سياسة الزكاة :

- اتفاق أسلوبى الانحدار والبروبيت على أن متغير رأى مراقب الحسابات يشكل العامل الأكثر تأثيرًا فى اختيار سياسة معالجة الزكاة بالشركات المساهمة السعودية.

- أظهر تحليل البروبيت أثر عاملى كثافة رأس المال والملكية الحكومية، بالإضافة إلى العامل البيئى السابق (رأى مراقب الحسابات)، بينما اقتصر تحليل الانحدار على إيضاح أن العامل البيئى فقط هو المؤثر. ويمكن تلخيص أثر العوامل الاقتصادية طبقًا لتحليل البروبيت كما يلى :

* **كثافة رأس المال** : وجد أن علاقة هذا المتغير بسياسة معالجة الزكاة عكس الاتجاه المتوقع طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية.
* **الملكيـة الحكومية** : وجد أن علاقة هذا المتغير بسياسة معالجة الزكاة هى نفس الاتجاه المتوقع طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية؛ بمعنى أنه كلما زادت الملكية الحكومية اتجهت المنشآت إلى اعتبار الزكاة عبئًا على رقم الدخل.

وفى ضوء ما سبق تثبت هذه النتائج صحة الفرضية الرئيسية للدراسة بشأن الدور المؤثر للعوامل البيئية فى عملية الاختيار المحاسبى لسياسة معالجة الزكاة. وبالرجوع إلى الفرضيات الفرعية للعوامل البيئية يتضح أن نتائج الدراسة تثبت صحة فرضية موقف مراقب الحسابات، بينما لم تثبت صحة فرضيتى العرف المحاسبى ودرجة التحفظ. ويمكن تبرير ذلك بغيبة المعايير المنظمة للمزاولات، مع استمرار الجدل حول المعالجة المناسبة للزكاة بالمملكة، مما قد يضطر المنشآت إلى الاعتماد على رأى مراقب الحسابات. وفيما يتعلق بالعوامل الاقتصادية أدى عدم إدراك الإدارة لأثر البواعث الاقتصادية المرتبطة بالاختيار المحاسبى - طبقًا لتفسيرات المدخل الإيجابى - إلى وجود بعض هذه العوامل باتجاه معاكس لما هو متوقع.

٤/١/٥ السياسات المجمعة :

بتحليل جدول (٨) فيما يتعلق بنتائج تحليل الانحدار اللوغاريتمى للسياسات المجمعة فى ظل الفروض الثلاثة، نجد أن العوامل المؤثرة المعنوية فى عملية الاختيار المحاسبى تركزت فى درجة التحفظ فقط، مما يثبت صحة الفرضية المطورة للمدخل الإيجابى التى مفادها أن العوامل البيئية تلعب دورًا مؤثرًا فى عملية الاختيار المحاسبى بالمملكة.

والخلاصة أن نتائج الدراسة الاختبارية أثبتت فيما يتعلق بتحقق فرضيات المدخل الإيجابى بالشركات المساهمة السعودية ما يلى :

(١) صحة الفرضيات البيئية الفرعية الخاصة بكل من رأى مراقب الحسابات ودرجة التحفظ، بينما لم تثبت صحة فرضية اتباع العرف المحاسبى. ويمكن تبرير ذلك بتعدد

الممارسات، وعدم وجود معايير لتنظيم المزاولات، إلى جانب استمرار الجدل حول أسلوب واحد للمعالجة يلقى قبولاً عاما فى التطبيق.

(٢) عدم صحة فرضية المدخل الإيجابى بصورتها الحالية، وذلك على النحو التالى :

- ليس لعامل الحجم أثر فى عملية الاختيار المحاسبى بالملكة.
- تضارب نتائج عوامل : كثافة رأس المال ومعدل التركيز والملكية الحكومية، مما يعكس عشوائية عملية الاختيار المحاسبى وبعدها عن إدراك البعد الاقتصادى كما فى الولايات المتحدة.
- هنـاك اتجاه عام لدى الشركات ذات مستويات الربحية المتصاعدة بالمملكة إلى اتباع السياسات المحاسبية التى تستمر فى المحافظة على إظهار الاتجاه التصاعدى للربح.

وقد أدى التضارب فى السياسات الفردية بالنسبة لأثر العوامل الاقتصادية إلى عدم ظهور أى أثر واضح لهذه العوامل فى اختيار السياسات المحاسبية المجمعة، وهو ما يمكن إرجاعه إلى أن هذا التضارب أدى إلى تلاشى أثر تلك العوامل فى اختيار الاستراتيجيات التجميعية.

٢/٥ العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة :

تقديرًا من الباحثين لأهمية استكمال بناء معايير المحاسبة فى المملكة من منطلق واقع البيئـة، يتناول هذا القسم استخدام نتائج الدراسة الاختبارية السابقة فى استخلاص العوامل المؤثرة فى الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية فى المملكة، وهى على النحو التالى:

أولا ـ العوامل البيئية :

١) درجة التحفظ :

اتضح من نتائج الدراسة الميدانية أن هناك علاقة عكسية بين درجة التحفظ واختيار السياسات المحاسبية، حيث وجد أن المنشآت التى تتبع سياسات متحفظة بصفة عامة تميل إلى اتباع سياسات متحفظة بالنسبة للمخزون ومصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتـطوير، والعكس بالعكس. وبصفة عامة وجد أن المنشآت فى المملكة تميل إلى اتباع سيـاسـات محـاسبية على درجة عالية من التحفظ ، مثل اتباع سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل بالنسبة للمخزون.

٢) اتباع راى مراقب الحسابات :

أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك علاقة بين السياسات التى تتبعها المنشأة ورأى مراقب الحسابات بالنسبة لهذه السياسات، أى أن المنشآت فى المملكة تميل إلى اتباع رأى مراقب الحسابات، خاصة بالنسبة للسياسات المحاسبية التى ما زالت محل جدل ولم يستقر فيها العرف المحاسبى على استخدام طريقة واحدة مقبولة قبولاً عامًا. وقد ظهر ذلك واضحا بالنسبة للسياسات الخاصة بمصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير والسياسات المحاسبية الخاصة بمعالجة الزكاة.

ثانيا - العوامل الاقتصادية :

١) نسبة المديونية :

أثبتت الدراسة وجود علاقة عكسية بين درجة المديونية واتباع سياسات محاسبية تؤدى إلى التأثير على الربحية، حيث وجد أنه كلما ارتفعت نسبة الديو ن/ مجموع الأصول تلجأ المنشأة إلى اتباع سياسات محاسبية تخفض الربحية، والعكس بالعكس. فقد تبين أن المنشآت التى ترتفع فيها نسبة المديونية تميل إلى استخدام سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل فى تقويم المخزون السلعى، واعتبار تكاليف البحوث والتطوير ومصروفات التأسيس مصروفًا يحمل على إيرادات نفس الفترة، والعكس بالعكس.

٢) كثافة راس المال :

اتضح من الدراسة الميدانية أن هناك علاقة مباشرة بين كثافة رأس المال واتباع السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الربحية، والعكس بالعكس. وعلى ذلك وجد أن المنشآت فى المملكة التى ترتفع فيها نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول تميل إلى اتباع سياسة رسملة مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير، واعتبار الزكاة توزيعًا للدخل، بدلا من تحميلها على نفس الفترة التى أنفقت فيها.

٣) معدل التركيز :

تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن أثر معدل التركيز فى اختيار السياسات المحاسبية يختلف من سياسة إلى أخرى، فبينما نجد أن هناك علاقة طردية بين سياسة تقويم المخزون السلعى ومعدل التركيز، نجد أن معدل التركيز له علاقة عكسية بالنسبة لاختيار السياسات المحاسبية لمعالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير. وعلى ذلك تميل المنشآت فى

المملكة إلى اتباع سياسة تقويم المخزون بالتكلفة إذا كان معدل تركيز مبيعات الصناعة عاليا، بينما تميل المنشآت إلى اتباع سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل فى الأحوال الأخرى. وتميل المنشآت إلى اتباع تحميل مصروفات التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير على إيرادات الفترة فى الأحوال التى تتمتع فيها هذه المنشآت بدرجة عالية من التركيز فى الصناعة التى تنتمى إليها.

٤) الملكية الحكومية :

تبين من الدراسة الميدانية أن هناك علاقة مباشرة بين درجة الملكية الحكومية واختيار السياسات المحاسبية الخاصة بتقويم المخزون السلعى؛ بمعنى أن المنشآت التى تتمتع بدرجة علية من الملكية الحكومية تميل إلى اتباع السياسات المحاسبية الخاصة بالمخزون والتى تؤدى إلى زيادة الربحية، والعكس بالعكس. أما بالنسبة لسياسة الزكاة فإن العلاقة بين درجة الملكية الحكومية واختيار طريقة معالجة الزكاة علاقة عكسية؛ بمعنى أن المنشآت التى ترتفع فيها درجة الملكية الحكومية تميل إلى اتباع سياسة محاسبية لمعالجة الزكاة تؤدى إلى تخفيض الربحية (طبقًا لقرار وزير التجارة رقم ١٠٤ وتاريخ ١٤٠٨/١/٣٠هـ الذى ينص على اعتبار الزكاة مصروفا يخصم ضمن المصروفات قبل الوصول إلى صافى الدخل)، والعكس بالعكس.

٥) اتجاه الربحية :

تبين من الدراسة أن هناك علاقة مباشرة بين اتجاه الربحية فى المنشأة واختيار السياسات المحاسبية الخاصة بالمخزون السلعى ومصروفات التأسيس والبحوث والتطوير، حيث أثبتت نتائج الدراسة أن المنشآت التى تتمتع باتجاه تصاعدى للربحية تميل إلى اتباع سياسات محاسبية تؤدى إلى زيادة الربحية، والعكس بالعكس.

وهكذا يمكن القول إن هناك خليطًا من العوامل البيئية والاقتصادية المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية فى المملكة، وإن العوامل البيئة تمثل العامل الرئيسى فى هذا التأثير، بينما تأتى العوامل الاقتصادية فى المرتبة التالية وبتأثير متضارب بين السياسات المحاسبية. وكما سبق أن أوضحنا - عند تحليل نتائج الدراسة الاختبارية - يرجع ذلك أساسا إلى عدم الإدراك الكامل لأثر عملية الاختيار فى المنشآت من وجهة النظر الاقتصادية طبقًا للتفسيرات الرئيسية للمدخل الإيجابى.

خاتمة : خلاصة البحث وتوصياته

ناقش هذا البحث أهمية وفعالية استخدام المدخل الإيجابى لنظرية المحاسبة فى تفسير العوامل المؤثرة فى قرارات اختيار السياسات المحاسبية. وقد تركز البحث حول تحديد مدى صلاحية الفرضيات المعروفة للمدخل الإيجابى لتفسير قرارات الاختيار المحاسبى خارج الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من خلال إجراء دراسة اختبارية على البواعث التى دفعت الشركات المساهمة السعودية لاختيار أهم السياسات المحاسبية التى طبقتها خلال الأعوام الأربعة الأخيرة، وفى ظل اعتبار أساسى هو غيبة المعايير المنظمة للمزاولات المحاسبية بالمملكة والحاجة إلى تنظيم تلك المزاولات.

وقد أثبت البحث بوضوح قصور المدخل الإيجابى بصورته الحالية عن تقديم تفسير مناسب لبواعث اختيار تلك السياسات بالمملكة، نظرًا لأن فرضياته الأساسية صيغت فى الولايات المتحدة، ولم تأخذ بعين الاعتبار أثر العوامل البيئية التى يمكن أن تكون مؤثرة فى الاختيارات المحاسبية بالدول التى تكون فيها مهنة المحاسبة فى طور التكوين والنمو. هذا بالإضافة إلى أن البواعث الاقتصادية لاختيار السياسات فى الولايات المتحدة قد لا تكون متوافرة فى خارجها بنفس التأثير أو الإدراك الكامل لأبعادها. وبناءً عليه عنى البحث أولاً بتطوير فرضيات المدخل الإيجابى لتشمل الفرضيات البيئية المطورة، ثم بالتثبت من صحتها فى بيئة المملكة - لأول مرة خارج الولايات المتحدة - مع اختبار الفرضيات التقليدية للمدخل الإيجابى بشأن اثر العوامل الاقتصادية فى عملية الاختيار المحاسبى. وقد استخدم البحث فى هذا الشأن أسلوبين مختلفين، هما : تحليل الانحدار وتحليل البروبيت للتثبت من صحة النتائج.

وعلى الرغم مما أكدته نتائج البحث من أن الاعتبارات البيئية كانت أكثر تأثيرًا فى معظم الاختيارات المحاسبية الرئيسية بالمملكة (كاتباع رأى مراقب الحسابات ودرجة التحفظ)، فإن عددًا محدودًا من البواعث الاقتصادية قد أثر فى اختيار بعض السياسات المحاسبية فى المملكة تأثيرًا يتفق مع الاتجاه المتوقع (اتجاه الربحية)، وتأثيرًا عكسيا (كنسبة المديونية وكثافة رأس المال ومعدل التركيز) لما هو متوقع طبقًا للمدخل الإيجابى بصورته الحالية، وفى حالات أخرى لم يكن لهذه البواعث أى تأثير (كعامل الحجم) على عملية الاختيار، وهو ما أمكن إرجاعه لعدة اعتبارات، منها : عدم الإدراك الكامل لكل من آثار وأبعاد عملية الاختيار فى المنشآت من وجهة النظر الاقتصادية، وغيبة المعايير المنظمة للمزاولات، وكون المهنة فى طور التكوين، إلى جانب الانخفاض النسبى لحجم النشاط الاقتصادى وتأثيراته بالمملكة مقارنة بالولايات المتحدة.

وبناءً عليه يوصى الباحثان بتطوير المدخل الإيجابى فى مجال اختيار السياسات المحاسبية، بحيث تشمل العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية كلاً من العوامل البيئية والعوامل الاقتصادية، وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر من التفسير لبواعث عملية الاختيار المحاسبى، وحتى يكون هذا المدخل صالحاً للتطبيق فى البيئات المختلفة.

واستكمالاً للإسهام الرائد الذى قدمه البحث فى مجال تطوير المدخل الإيجابى، فقد رأى الباحثان استخدام أهم ما توصلا إليه من نتائج فى تقديم التوصيات المناسبة لبناء معايير المزاولات المحاسبية فى المملكة. وفى الواقع تشكل هذه التوصيات من الناحية العملية دعامة رئيسية للمشروع الوطنى الذى تتبناه كل من وزارة التجارة وجمعية المحاسبة السعودية بشأن استكمال بناء معايير المحاسبة بالمملكة، فضلاً عن أنها من الناحية العلمية (أو الاكاديمية) تعكس أول استخدام واقعى للمدخل الإيجابى - سواء بصورته الحالية أو المطورة - كمنهج معاون فى بناء معايير المحاسبة. وقد عنى الباحثان بتقديم تلك التوصيات على مستويين : الأول على مستوى اللجنة العليا المنظمة للمعايير بالمملكة، والثاني على مستوى الوحدات الاقتصادية، وذلك على النحو التالى :

أولاً - توصيات تنظيمة على مستوى الجهات المعنية بإصدار ومتابعة المشروع الوطنى لمعايير المحاسبة (اللجنة العليا للمعايير - وزارة التجارة - جمعية المحاسبة)

- يوصى عموما بأهمية استكمال بناء معايير المزاولات فى المملكة بحيث تكون ملزمة، مع حث المحاسبين القانونيين على التقرير بشأن مدى التزام الوحدات بتطبيق المعايير المصدرة.

- فى ضوء الدراسة الاختبارية للبحث ومدى ما أظهرته من تباين أساليب المعالجة، يوصى: فى المرحلة الأولى لاستكمال بناء معايير المزاولات بإصدار معايير تقييم وعرض المخزون والمحاسبة عن مصاريف التأسيس ونفقات البحوث والتطوير والمحاسبة عن الزكاة، وفى المرحلة الثانية بإصدار معايير المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل واستهلاكاتها والمحاسبة عن الاستثمارات المالية والمحاسبة عن ترجمة العمليات والقوائم المالية بعملات أجنبية. وقد اقترح هذا الترتيب بناءً على ما أظهرته الدراسة الميدانية من وجود تفاوت كبير فى الممارسات المحاسبية الخاصة بمزاولات المرحلة الأولى، الأمر الذى يستدعى ضرورة التدخل بوضع معايير منظمة تحد من هذا التفاوت والآثار المناوئة المترتبة عليه، وتحقق ما نص عليه الإطار الفكرى للمحاسبة بالمملكة بشأن خاصية قابلية المعلومات للمقارنة فى التقارير المالية، خصوصا على مستوى وحدات القطاعات الاقتصادية المختلفة.

أما بالنسبة لمجموعة ممارسات المرحلة الثانية فلم تظهر الدراسة الميدانية تباينًا كبيرًا فى مزاولاتها ، مما لا يستوجب ـ نسبيًا ـ سرعة إصدار معايير منظمة لها فى المرحلة الأولى من التنظيم.

ـ يوصى بتبنى أسلوب التوحيد الجزئى على مستوى القطاعات (طبقا لبعض المقاييس القائمة على نتائج المدخل الإيجابى)، عند بناء معايير المرحلة الأولى، بحيث يراعى الاتساق بين المعايير المنظمة للمزاولات وبعضها البعض، بما يؤدى إلى إحداث التأثير المرغوب (طبقًا للمدخل الإيجابى) فى عملية الاختيار. فعلى سبيل المثال يراعى عند وضع معايير المحاسبة عن المخزون أن تستخدم السياسات المحاسبية التى تخفض من الربحية كسياسة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وعند تنظيم معالجة مصاريف التأسيس والبحوث والتطوير تعالج كمصروف يحمل على نفس الفترة ـ تمشيا مع فرضيات المدخل الإيجابى ـ وذلك بالنسبة لوحدات القطاعات التى تتمتع بدرجة عالية من التركيز الصناعى. وبمعنى آخر تتبع سياسة رسملة تلك النفقات فى القطاعات الاقتصادية التى ينخفض فيها معدل التركيز.

ومن الجدير بالذكر أن ماذهبنا إليه يؤيده ما جاء فى الدراسات الميدانية السابقة [٥٤] من أن معالجة تكاليف البحوث والتطوير كعبء على إيرادات الفترة (طبقًا للمعيار الأمريكى رقم ٢) ادت إلى احجام المنشآت الصغيرة عن التوسع فى الإنفاق على مجالات البحوث والتطوير، نظرًا لاثرها السلبى على قائمة الدخل وأسعار الأوراق المالية بسوق رأس المال. وكذلك يجدر ذكر أن التوحيد الجزئى قد تم تبنيه عند إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بإعداد التقارير المالية لقطاعات المنشأة (المعيار الأمريكى رقم ١٤)، والمحاسبة عن تقلبات مستويات الأسعار (المعيار الأمريكى رقم ٣٣)، ومعالجة تكاليف برمجيات الحاسب الآلى التى يتم إنتاجها داخليا (المعيار الأمريكى رقم ٨٦). وعلى المستوى الدولى تم استخدام التوحيد الجزئى أيضًا فى بناء معيار المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير، حيث نص على رسملة هذه التكاليف فى حالة توافر مجموعة من الشروط. وبرغم أن التوصية بالتوحيد الجزئى ـ عند بناء معايير المزاولات بالمملكة ـ ليست أمرًا مستحدثًا فى بيئة المحاسبة، فإن البحث أوصى به من واقع ظروف الممارسة الفعلية، وما أوضحته من جوانب قصور أظهرها تطبيق المدخل الإيجابى لتفسير الاختيارات المحاسبية بالمملكة.

ـ نظرًا لما أظهرته الدراسة الاختبارية من وجود نتائج عكسية لما هو متوقع طبقًا للمدخل الإيجابى بشأن أثر كثافة راس المال فى عملية الاختيار المحاسبى، يوصى الباحثان تصحيحا للمزاولات فى المملكة بأن يراعى عند بناء معايير المرحلة الأولى استخدام السياسات المحاسبية التى تخفض الربحية فى الأحوال التى تزداد فيها كثافة رأس المال [٥٥] . وبمعنى

آخر يوصى باتباع سياسة اعتبار الزكاة عبئاً يحمل على إيرادات الفترة بالنسبة للمنشآت التى تتمتع بكثافة عالية لرأس المال.

- يوصى الباحثان بالتوسع فى تطبيق التوصيات السابقة بالنسبة للسياسات الأخرى الخاصة بمعايير المرحلة الثانية، وهى : المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل واستهلاكاتها، والمحاسبة عن الاستثمارات، والمحاسبة عن ترجمة العمليات والقوائم بعملات أجنبية، على أن يؤخذ فى الحسبان عند وضع المعايير أثر كل من كثافة رأس المال ودرجة التركيز الصناعى، وبناءً عليه تتبع طريقة القسط الثابت فى الصناعات التى تتسم بارتفاع كثافة رأس المال وارتفاع معدل التركيز وتتبع طريقة القسط المتناقص فى غير ذلك، وتحمل فروق ترجمة العمليات والقوائم الأجنبية على قائمة الدخل فى حالات ارتفاع كثافة رأس المال ومعدل التركيز.

- يوصى بأن يحدد المشروع الوطنى لمعايير المملكة مدى إلزامية وسريان المعايير المصدرة على شركات قطاع الكهرباء، وذلك باعتبارها تخضع حاليًا للنظام المحاسبى الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة.

ثانيا ـ توصيات على مستوى الوحدات الاقتصادية

- ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة التى أصدرتها وزارة التجارة وذلك كحد أدنى عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

- ضرورة الالتزام بنص المادة ٨٩ من نظام الشركات الخاصة بنشر التقارير المالية قبل انعقاد الجمعية العامة بخمسة وعشرين يوما على الأقل.

- حتى يتم إصدار معايير تنظم المزاولات بالمملكة، يوصى بأن تراعى المنشآت بقدر الإمكان الآثار الاقتصادية للسياسات التى يتم اختيارها، بحيث تعكس النتائج المتوقعة طبقًا لفرضيات المدخل الإيجابى.

الهوامش

(١) محمد شريف توفيق، «رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية : منهج تنظيمى للسياسات المحاسبية على المستوى الكلى» **مجلة الإدارة العامة**، الرياض : معهد الإدارة العامة،العدد ٥٥، محرم ١٤٠٨هـ ، ص ١٨٦ ـ ١٠٨.

(٢) وزارة التجارة، **أهداف ومفاهيم المحاسبة** (الرياض : بيانا أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والإفصاح العام ـ قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ).

(٣) قرار وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ ، وتعديله بقرار وزير التجارة رقم ١٠٤٩ وتاريخ ١٤١٠/١٢/١هـ.

(٤) محمد شريف توفيق، مرجع سابق، ص ١٩٠ ـ ١٩٣.

(٥)

- Mohamed Sherif Tawfik, "An Empirical Investigation of Homogeneity of Information Needs for Diverse Users of Financial Statements: An Application of Data Expansion Approach to Enhance the Saudi Arabian Disclosure Standard – Setting," **Proceedings of The American Accounting Association Northeast Region** (April 1990), pp. 82a – 82b.

(٦)

- Mark A. Trombley, "Accounting Method Choice in the Software Industry: Characteristics of Firms Electing Early Adoption of FASB No. 86," **The Accounting Review** (July 1989), pp. 529 – 538.

(٧)

- Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "**Positive Accounting Theory** (Englewood Cliffs : Prentice Hall Inc., 1986),pp.3,14.

(٨) النظام المحاسبى الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة.

(٩) نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكى رقم م/٦ فى ١٣٨٥/٣/٢٢ والمعدل بالمرسوم الملكى رقم م/٥ فى ١٣٨٧/٢/١٢، م/٢٣ فى ١٤٠٢/٦/٢٨ ـ المواد ٨٩، ١٢٣ ـ ١٢٤.

(١٠) محمد عباس سراج، «دراسة تحليلية لفاعلية استخدام المدخل المعيارى والمدخل الإيجابى فى مجال التنظير المحاسبى» **مجلة الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦٣، اغسطس ١٩٨٩)، ص ١٥٧.

(١١)

- Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," **The Accounting Review** (January 1990), pp. 132 – 133.

(١٢)

- Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, Positive Accounting Theory, **OP. Cit.** pp. 353 – 355.

(١٣)

- M. C. Jensen and W. H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure," **Journal of Financial Economics** (October 1976), pp. 308 – 311.

(١٤)

- Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, Positive Accounting Theory, **Op. Cit.** pp. 210 – 213.

(١٥)

- Ibid., p. 215.

(١٦)

- B. Klein "Contracting Costs and Residual Claims : The Sepration of Ownership and Control," **The Journal of Law and Economics** (June 1983), pp. 367 – 374.

(١٧) زكريا محمد الصادق إسماعيل، «نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة فى تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة»، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا (العدد الثانى، السنة الرابعة، ١٩٨٤)، ص ١٣٢ ـ ١٣٤.

(١٨) عباس مهدى الشيرازى، **نظرية المحاسبة** (الكويت : دار السلاسل، ١٩٩٠)، ص ٣٧ ـ ٣٨.

(١٩) حمدى محمود قادوس، «إطار مقترح لاختيار طريقة المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان (السنة الثالثة، العدد الثالث، ١٩٨٩)، ص ١١١.

(٢٠)

- Mark A. Trombley, **Op. Cit.**, pp. 529 – 536.

(٢١)

- Renold E. Dukes, Thomas R. Dyckman and J. A. Elliott, "Accounting for Research and Development Costs: The Impact on Research and Development Expenditures," **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 11 – 31.

(٢٢)

- Myron J. Jordon, "Postulates, Principles and Research in Accounting," **The Accounting Review** (April 1964), pp. 251 – 263.

(٢٣)

- Ross Watts and Jerold Zimmerman, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards," **The Accounting Review** (January 1978), pp. 112 – 134.
- Ross Watts and Jerold Zimmerman, "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses," **The Accounting Review** (April 1979), pp. 273 – 305.

(٢٤)

- M. Zmijewski and R. Hagerman, "An Income Strategy to the Positive Theory of Accounting Standards Setting/Choice," **Journal of Accounting and Economics** (August 1981), pp. 129 –149.

(٢٥)

- R. L. Hagerman and M. Zmijewski, "Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice," **Journal of Accounting and Economics** (August 1979), pp. 141 – 161.

(٢٦)

- E. B. Deakin, "An Analysis of Differences Between non–Major Oil Firms Using Successful Efforts and Full Cost Methods," **The Accounting Review** (October, 1979), pp. 722 – 734.

(٢٧)

- D. Dhaliwal, "The Effect of the Firm Capital Structure on the Choice of Accounting Methods," **The Accounting Review** (January 1980), pp. 78 – 84.

(٢٨)

- R. Bowen, E. Noreen, and J. Lacey "Determinants of the Corporate Decision to Capitalize Interest," **Journal of Accounting and Economics** (August 1981), pp. 151 – 179.

(٢٩)

- R. W. Holthausen, "Evidence on the Effect of Bond Covenants and Management Compensation contracts on the choice of Accounting Techniques: The Case of Depreciation Switch-Back," **Journal of Accounting and Economics** (March 1981), pp. 73 – 109.

(٣٠)

- S. Lilien and V. Pastena, "Determinants of Intramethod Choice in the Oil and Gas Industry," **Journal of Accounting and Economics** (December 1982), pp. 145 – 170.

(٣١)

- D. Dhaliwal, G. Salamon, and E. Smith, "The Effect of Owner Versus Management Control on the Choice of Accounting Methods," **Journal of Accounting and Economics** (July 1982), pp. 41 – 53.

(٣٢)

- L. A. Daley and R. L. Vigeland, "The Effect of Debt Covenants and Political Costs on the Choice of Accounting Methods: The Case of Accounting for R & D Costs," **Journal of Accounting and Economics** (December 1983), pp. 195 – 211.

(٣٣)

- Mark A. Trombley, **Op. Cit.**, pp. 529 – 536.

(٣٤) محمد عباس سراج، **مرجع سابق**، ص ١٤٣ ـ ١٧٦.

(٣٥) أحمد فرغلي حسن، «استخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لفروع المحاسبة»، **العلوم التجارية**، كلية التجارة ـ جامعة المنوفية (يولية ١٩٨٥)، ص ١١٧ ـ ١٦٢.

(٣٦) زكريا محمد الصادق إسماعيل، **مرجع سابق**، ص ١٠٥ ـ ١٤٣.

(٣٧) حمدي محمود قادوس، **مرجع سابق**، ص ٩٦ ـ ١٣٢.

(٣٨) محمد شريف توفيق، **مرجع سابق**، ص ١٦٧ ـ ٢٣٥.

(٣٩) وابل بن علي الوابل، «معايير المحاسبة السعودية ـ دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير» **مجلة الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦٦، شوال ١٤١٠هـ)، ص ١٧٧ ـ ٢١٢.

(٤٠) محمد شريف توفيق، «قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية»، **مجلة الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦١، رجب ١٤٠٩هـ)، ص ١١٣ ـ ٢٠١.

(٤١) مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، **الشركات المساهمة السعودية : البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ١٤٠٦ ـ ١٤٠٨/١٩٨٦ ـ ١٩٨٨** (الرياض : إدارة البحوث والدراسات بمجلس الغرف، ديسمبر ١٩٨٩)، ص ٥٢، ٧٨، ٩٦، ١١٦، ١٤٢، ١٦٨.

- مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، **الشركات المساهمة السعودية : البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ١٩٨٥ ـ ١٩٨٧** (الرياض : إدارة البحوث والدراسات بمجلس الغرف).

(٤٢) **المرجع السابق**.

(٤٣) نظام الشركات، **مرجع سابق**، المادة ٨٩.

(٤٤) وزارة التجارة، **مرجع سابق**.

(٤٥) وابل بن علي الوابل، **مرجع سابق**.

(٤٦) وزارة التجارة، بيانا أهداف ومفاهيم المحاسبة، **مرجع سابق**.

(٤٧)

- M. Zmijewski and R. Hagerman, "An Income Strategy to the Positive Theory of Accounting Standards Setting/Choice," **Op. Cit.**, p. 135.

(٤٨)

- Marija J. Norusis, **Statistical Package for Social Sciences SPSS/PC+** (Chicago: SPSS INC., 1986).

(٤٩)

- Kenneth J. White and Nancy G. Horsman, **SHAZAM: The Econometrics Computer Package** (Canada: University of British Columbia, 1986).

(٥٠)

- David M. Lilien and Robert E. Hall, **TSP: Time Series Processor** (New York: McGraw-Hill Book Company, 1985).

(٥١)

- Damodar Gujarati, **Basic Econometrics** (New York: McGraw-Hill Inc., 1978), pp. 312 - 316.

(٥٢) انظر الدراسات السابقة وخاصة دراسة (1981) Zmijewski and Hegerman.

(٥٣)

- Kenneth J. White and Nancy G. Horsman, **Op. Cit.**
- David M. Lilien and E. Hall, **Op. Cit.**

(٥٤)

- Bernard Horwitz and Richard Kolodny, "The Economic Effects of Involuntary Uniformity in the Financial Reporting of R & D Expenditures," **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 37 - 42.
- Ronald E. Dukes, Thomas R. Dyckman, and J. A. Elliott, **Op. Cit.**, pp. 11 - 22.

(٥٥) قرار وزير التجارة رقم ١٠٤ وتاريخ ١٤٠٨/١/٣٠هـ باعتبار الزكاة ضمن مصروفات الشركة التى تخصم قبل الوصول إلى صافى الربح أو الخسائر المنقولة إلى حساب التوزيع.

المراجع

أولا : المراجع العربية

احمد فرغلى محمد حسن، «استخدام الأسلوب الإيجابى فى إعداد الإطار الفكرى لفروع المحاسبة»، **مجلة العلوم التجارية**، كلية التجارة ـ جامعة المنوفية (العدد الثانى، السنة الرابعة، ١٩٨٥)، ص ١١٧ ـ ١٦١.

حمدى محمود قادوس، «إطار مقترح لاختيار طريقة المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير» **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال ـ جامعة حلوان (القاهرة : العدد الثالث، السنة الثالثة، ١٩٨٩)، ص ٩٦ ـ ١٣٣.

حمدى محمود قادوس «تحليل وتقييم دور الهيئة العامة لسوق المال فى ضمان توفير المعلومات المحاسبية للمستثمرين فى سوق الأوراق المالية»، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال ـ جامعة حلوان (القاهرة : السنة الثالثة، العدد الثانى، ١٩٨٩)، ص ١٥٦ ـ ١٨٦.

زكريا محمد الصادق إسماعيل، "نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة ـ جامعة حلوان (القاهرة : العدد الثانى، السنة الرابعة، ١٩٨٤)، ص ١٣٢ ـ ١٣٤.

سابا وشركاهم، **الأصول المحاسبية الدولية** (بيروت : دار العلم للملايين، ١٩٨٣).

عباس مهدى الشيرازى، **نظرية المحاسبة** (الكويت : دار السلاسل، ١٩٩٠).

عطا حمد البيوك، **معيار العرض والإفصاح العام** (الرياض : مطابع نجد، ١٤٠٧هـ).

عطا حمد البيوك، **معايير المحاسبة الدولية** (الرياض : مكتب المحاسب عطا البيوك، ١٤٠٨هـ/١٩٨٨م).

مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، **الشركات المساهمة السعودية : البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ١٤٠٦ ـ ١٤٠٨/١٩٨٦ ـ ١٩٨٨** (الرياض : إدارة البحوث والدراسات الاقتصادية بمجلس الغرف التجارية الصناعية، ديسمبر ١٩٨٩).

محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، **الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٥٥، سبتمبر ١٩٨٧)، ص ١٦٧ ـ ٢٣٣.

محمد شريف توفيق، "قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية"، **الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦١، فبراير ١٩٨٩)، ص ١١٣ ـ ٢٠١.

محمد عباس سراج، "دراسة تحليلية لفعالية استخدام المدخل المعيارى والمدخل الإيجابى في مجال التنظير المحاسبى"، **الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد ٦٣، اغسطس ١٩٨٩)، ص ١٤٣ ـ ١٧٦.

نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكى رقم م/٦ في ٢٢/٣/١٩٨٥ والمعدل بالمرسوم الملكى رقم م/٥ في ١٢/٢/١٣٨٧، م/٢٣ في ٢٨/٦/١٤٠٢هـ.

النظام الموحد لشركات الكهرباء بالمملكة.

وابل بن علي الوابل، "معايير المحاسبة السعودية ـ دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير" **الإدارة العامة** (الرياض : معهد الإدارة العامة، مايو ١٩٩٠)، ص ١٧٧ ـ ٢١٢.

وزارة التجارة، **أهداف ومفاهيم المحاسبة** (الرياض : بيانا أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والإفصاح العام ـ قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/٦ ١٤٠٦هـ).

وزارة التجارة، القراران الوزاريان : ٨٥٢ وتاريخ ٧/١٠/١٤١٠هـ، ١٠٤٩ وتاريخ ١/٢/١٤١٠هـ.

ثانيا : المراجع الأجنبية

Amenkhienan, Felix E., **Accounting in Developing Countries: A Framework for Standard Setting** (Ann Arbor, Michigan: UMI Research Press, 1986).

Ashton, Raymond K., **"U.K Financial Accounting Standards: A Descriptive and Analytical Approach** (Cambridge: Woodhead Faulkner LTD, 1983), pp. 130 – 140.

Ayres, F. L. "Characteristics of Firms Electing Early Adoption of SFAS 52," **Journal of Accounting and Economics** (May 1986), pp. 143 – 158.

Bowen, R., E. Noreen and J. Lacy "Determinants of the Corporate Decision to Capitalize, Interest", **Journal of Accounting and Economics** (April 1981), pp. 151 – 179.

Daley, L. A., and R. L. Vigeland, "The Effects of Debt Covenants and Political Costs on the Choice of Accounting R & D Costs," **Journal of Accounting and Economics** (December 1983), pp. 195 – 211.

Deakin, E. B., "An Analysis of Differences Between non-Major Oil Firms Using Successful Efforts & Full Cost Methods", **The Accounting Review** (October 1979), pp. 722 – 734.

Dhaliwal D. S., G. Salamon and E. D. Smith, "The Effect of Owner Versus Management Control on the Choice of Accounting Methods," **Journal of Accounting and Economics** (July 1982), pp. 41 – 53.

Dhaliwal D. S., "The Effect of the Firm Capital Structure on the Choice of the Accounting Methods", **The Accounting Review** (January 1980), pp. 78 – 84.

Dukes, Ronald E., Thomas R. Dyckman, and J. A. Elliott, "Accounting for Research and Development Costs: The Impact on Research and Development Expenditures", **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 11 – 22.

Financial Accounting Standards Board, **Accounting Standards – Original Pronouncements July 1973 – June 1989** (New York: McGraw-Hill, Inc., 1989).

Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", **Statement of Financial Accounting Concepts No. 1** (Connecticut; Stamford: FASB, 1978).

Financial Accounting Standards Board, "Qualitative Characteristics of Accounting Information," **Statement of Financial Accounting No.2** (Connecticut; Stamford: FASB, 1980).

Gujarati, Damodar, **Basic Econometrics** (New York: McGraw-Hill, Inc., 1978).

Hagerman, R. L., and M. E. Zmijewski, "Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice", **Journal of Accounting and Economics** (August 1979), pp. 142 – 161.

Heath, Loyed C., "How to Meet the Challenges of Relevance and Regulation", **Accounting Horizons** (June 1987), pp. 78 – 82.

Holthausen, R, W., "Evidence on the Effect of Bond Covenants and Management Compensation Contracts on the Choice of Accounting Techniques: The Case of Depreciation Switch-Back", **Journal of Accounting and Economics** (March 1981), pp. 73 – 109.

Horwitz, Bernard and Richard kolodny, "The Economic Effects of Involuntary Uniformity in the Financial Reporting of R & D Expenditures", **Journal of Accounting Research** (Supplement 1980), pp. 37-42.

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, **International Accounting Standards** (London: Dotesios Ltd, 1988).

Jensen, M. C. and W. H. NeCkling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", **Journal of Financial Economics** (October 1976), pp. 308 – 311.

Jordon, Myron J., "Postulates, Principles and Research in Accounting", **The Accounting Review** (April 1964), pp. 251 – 263.

Klein, B., "Contracting Costs and Residual Claims: The Separation of Ownership and Control", **Journal of Law and Economics** (June 1983), pp. 367 – 374.

Lilien, David M. and Robert E. Hall, **Micro TSP: Time Series Processor** (New York: McGraw-Hill Book Company, 1985).

Lilien S. and V. Pastena, "Determinants of the Intermethod Choice in the Oil and Gas Industry", **Journal of Accounting and Economics** (December 1982), pp. 145 – 170.

Marija J. Norusis, **Statistical Package for Social Sciences SPSS/PC+** (Chicago: SPSS INC., 1986).

Ministry of Commerce (Kingdom of Saudi Arabia), **Statement of Financial Accounting Objectives, Concepts, General Disclosure, and Auditing Standards**" Decree No. 692 Dated 28/2/1406H (Riyadh: Ministry of Commerce, 1985).

Noreen, E., "An Empirical Comparison of Probit and OLS Regression Hypothesis Tests", **Journal of Accounting Research** (Spring 1988), pp. 119 – 133.

Schroeder, Richard G., Levis McCullers, M. Clark, **Accounting Theory: Text and Readings** (New York: John Wiley and Sons, Inc., 1987), pp. 323-366.

Tawfik, Mohamed Sherif, "An Empirical Investigation of Homogeneity of Information Needs for Divers Users of Financial Statements: An Application of Data Expansion Approach to Enhance the Saudi Arabian Disclosure Standard Setting", **Proceedings of The American Accounting Association Northeast Region** (April 1990), pp. 82a – 82b

Taylor, Peter and Stuart Turely, **The Regulation of Accounting** (Oxford: Basil Blackwell, Inc., 1986.

Trombley, Mark A. "Accounting Method Choice in the Software Industry: Characteristics of Firms Electing Early Adoption of SFAS No. 86," **The Accounting Review** (July 1989), pp. 529 – 538.

Watts, Ross L., "Corporate Financial Statements: A Product of the Market and Political Process", **Australian Journal of Management** (April 1977), p. 253.

Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses", **The Accounting Review** (January 1979), pp. 277 – 280.

Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", **The Accounting Review** (January 1978), pp. 112 – 134.

Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", **The Accounting Review** (January 1990), pp. 131 – 156.

Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, **Positive Accounting Theory** (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice–Hall, Inc., 1986).

White, Kenneth J. and Nancy G. Horsman, **SHAZAM: The Econometrics Computer Program** (Canada: University of British Columbia, 1986).

Wolk, Harry, Jere R. Francis, and Micheal Tearney, **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach** (Boston: Kent Publishing company, 1984).

Zeff, Steven, The Rise of Economic Consequences", **Journal of Accountancy** (December 1978).

Zmijewski, M. E. and R. L. Hagerman, "An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting/Choice", **Journal of Accounting and Economics** (August 1981), pp. 129 – 149.

استبيان

استطلاع آراء المحاسبين القانونيين
بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة
فى الشركات المساهمة السعودية

اسم مكتب المراجعة :
أسماء الشركات التى يتولى المكتب مراجعتها:

- هل تم عرض مسودة معيار العرض والإفصاح العام الذى أصدرته وزارة التجارة (بالقرار رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦هـ) على مكتبكم لإبداء الرأى فيه؟
.... نعم .... لا .... أخرى (يرجى تحديدها).

- بالنسبة للشركات التى تتولون مراجعة حساباتها ولا تطبق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام، هل يوصى مكتبكم بتطبيقها لمتطلبات المعيار؟
.... نعم .... لا .... أخرى (يرجى تحديدها)

- فى حالة الإجابة بنعم عن السؤال السابق، هل تلتزم الشركة بوجهة نظر المكتب؟
.... نعم .... لا .... أخرى (يرجى تحديدها)

- فيما يتعلق بمعالجة تكاليف الأبحاث والتطوير، ما هى الطريقة المحاسبية التى توصون الشركات التى تتولون مراجعة حساباتها باستخدامها؟
.... التحميل الفورى (مصروف للفترة)
.... الرسملة
.... الرسملة بشروط (يرجى تحديدها)
.... أخرى (يرجى تحديدها)

أسباب التوصية :

- فيما يتعلق بتقويم المخزون السلعي، ما هى الطريقة المحاسبية التى توصون الشركات التى تتولون مراجعة حساباتها باستخدامها؟

.... التكلفة

.... القيمة البيعية

.... التكلفة أو السوق أيهما أقل

.... أخرى (يرجى تحديدها)

أسباب التوصية :

- فيما يتعلق بمعالجة مصروفات الزكاة، ما هى الطريقة المحاسبية التى توصون الشركات التى تتولون مراجعة حساباتها باستخدامها؟

.... اعتبارها عبئا ضمن نفقات الفترة

.... اعتبارها توزيعا للأرباح

.... أخرى (يرجى تحديدها)

أسباب التوصية :

- إلى أى مدى تعتمد الشركات التى تتولون مراجعة حساباتها على خدمات المكتب فيما يتعلق بتحديد وتنفيذ المعالجات المحاسبية الرئيسية؟

.... اعتماد كامل

.... اعتماد جزئى

.... لا تعتمد

.... أخرى (يرجى تحديدها)

بيان أسماء الشركات المساهمة التى شملتها عينة البحث

أولا : شركات القطاع الزراعى

الشركة الوطنية للتنمية الزراعية (نادك)

شركة حائل للتنمية الزراعية

الشركة السعودية للأسماك

شركة تبوك للتنمية الزراعية (تادكو)

شركة القصيم الزراعية

الشركة الشرقية للتنمية الزراعية

ثانيا : شركات القطاع الصناعى

(أ) قطاع الإسمنت ومواد البناء

شركة الإسمنت العربية (المحدودة)

شركة إسمنت اليمامة السعودية

شركة إسمنت القصيم

شركة إسمنت المنطقة الجنوبية

شركة الإسمنت السعودى البحرينى

الشركة السعودية الكويتية لصناعة الإسمنت

شركة الجبس الأهلية (جيبسكو)

شركة الخزف السعودية

(ب) قطاع الصناعات البترولية

شركة الغاز والتصنيع الأهلية

شركة الإنشاءات البحرية البترولية

(جـ) قطاع الصناعات التحويلية

الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك)

الشركة السعودية للزيوت والسمن النباتى (صافولا)

شركة التصنيع الوطنية

الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية
الشركة السعودية للصناعات المتطورة
الشركة الخليجية للألياف الزجاجية

ثالثا : قطاع الخدمات

الشركة السعودية للفنادق والمناطق السياحية
الشركة العقارية السعودية
الشركة السعودية للنقل الجماعى
الشركة الوطنية السعودية للنقل البحرى
الشركة السعودية لتجارة ونقل المواشى
الشركة السعودية لخدمات السيارات والمعدات (ساسكو)